

Санкт-Петербургский государственный университет

## ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА

по специальности 380501 – «Экономическая безопасность»

### НАЛОГОВЫЙ АСПЕКТ ЭКОНОМИЧЕСКОЙ БЕЗОПАСНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЯ

Выполнил: студент группы ЭкБ-3

Очно-заочной формы обучения

по образовательной программе

«Экономическая безопасность»

СМ.5069.2014

Евгений Игоревич Рыхлов

Научный руководитель:

к.э.н., доцент кафедры Теории кредита и финансового менеджмента,

Экономический факультет,

Наталья Владимировна Покровская

Санкт-Петербург

2017

## ОГЛАВЛЕНИЕ

<b>ОГЛАВЛЕНИЕ .....</b>	<b>2</b>
<b>ВВЕДЕНИЕ .....</b>	<b>3</b>
<b>ГЛАВА 1. ЭКОНОМИЧЕСКАЯ БЕЗОПАСНОСТЬ .....</b>	<b>6</b>
1.1.    Понятие экономической безопасности предприятия .....	6
1.2.    Составляющие экономической безопасности и угрозы компании .....	9
<b>ГЛАВА 2. НАЛОГИ, УПЛАЧИВАЕМЫЕ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ, И ИХ ОПТИМИЗАЦИЯ</b>	<b>15</b>
2.1.    Налоги, уплачиваемые организациями в России .....	15
2.1.1. Налог на добавленную стоимость .....	21
2.1.2. Акцизы .....	23
2.1.3. Налог на прибыль организаций .....	26
2.2.    Понятие налоговой оптимизации .....	27
2.3.    Методы и принципы налоговой оптимизации .....	39
<b>ГЛАВА 3. ИСТОЧНИКИ РИСКОВ И УГРОЗ В НАЛОГОВОЙ БЕЗОПАСНОСТИ НА УРОВНЕ ПРЕДПРИЯТИЯ .....</b>	<b>46</b>
3.1.    Понятие налоговой безопасности на уровне предприятия .....	46
3.2.    Понятия налоговых рисков, способы их оценки и управления .....	51
3.3.    Источники налоговых рисков при налоговой оптимизации .....	58
3.4.    Концепция налоговой безопасности для недопущения выездных налоговых проверок .....	62
<b>ЗАКЛЮЧЕНИЕ .....</b>	<b>81</b>
<b>СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ .....</b>	<b>84</b>
<b>ПРИЛОЖЕНИЕ .....</b>	<b>ОШИБКА! ЗАКЛАДКА НЕ ОПРЕДЕЛЕНА.</b>

## ВВЕДЕНИЕ

Важнейшим и приоритетным направлением экономической безопасности, как в срезе экономической деятельности государства, так и внутрифирменной ориентации, является обеспечение стабильности и процветания экономики. В широком смысле данного понятия, экономическая безопасность преследует своей целью обеспечить гарантированную самостоятельность и независимость каждого бизнес процесса, каждого индивида, вовлеченного в экономическую деятельность и вносящего свой вклад в общее дело. Для реализации обозначенной цели возникла потребность исследования потенциальных угроз экономической безопасности компании на внешнем и внутреннем уровне. Одной из таких угроз на внутреннем уровне является налоговый аспект экономической безопасности.

Актуальность исследования данной работы вызвана возросшей экономической нестабильностью среди субъектов малого и среднего бизнеса в результате санкционного давления, а также кризисными явлениями в экономике. Множество компаний не уделяют должного внимания налоговому аспекту экономической безопасности, пренебрегая необходимостью проводить анализ налоговой составляющей экономики предприятия.

Целью данной работы является исследование налогового аспекта экономической безопасности предприятия находящегося на общем режиме налогообложения и выведение показателя отражающего состояние текущего положения дел в данном аспекте, на примере обеспечения налоговой безопасности для недопущения выездных налоговых проверок. Как видится автору, данный показатель позволит не абстрактно, а в численно представить уровень защищенности в налоговой сфере предприятия. Увидеть и понять масштаб «бедствия» неправильного налогового планирования и необходимости проведения оптимизации в данной сфере экономической деятельности компании.

Указанная цель повлекла за собой постановку следующих задач:

- Необходимость определить понятие «экономическая безопасность»;
- Выявить составляющие экономической безопасности и потенциальные угрозы для компании;

Далее для понимания предмета исследования возникла необходимость характеристики налогов уплачиваемых в Российской Федерации и потребность понять способы и возможности их оптимизации. Для этого необходимо:

- разобрать налоги, уплачиваемые организациями в РФ, а именно;
- налог на добавленную стоимость;
- акцизы;
- налог на прибыль;
- определить понятие налоговой оптимизации;
- выявить возможные методы и принципы налоговой оптимизации.

Впоследствии расширяя горизонты знаний, определить:

- понятие налоговой безопасности на уровне предприятия;
- понятие налоговых рисков и способов их оценки и управления;
- выявить источники возникновения налоговых рисков при налоговой оптимизации;
- разобрать и попытаться продемонстрировать на примере отдельной компании концепцию налоговой безопасности, позволяющую не допустить выездную налоговую проверку отдельно взятой организации.

Необходимость решения указанных задач предопределила структуру работы.

Работа состоит из 3-х глав. В 1-ой главе охарактеризовано понятие экономической безопасности предприятия и ее составляющие, а именно угрозы для компании.

Во второй главе для понимания устройства налогового аспекта экономической безопасности в компании и пространства возможных рисков в данном аспекте, появилась потребность разобраться с налогами уплачиваемыми организациями в РФ. А именно НДС, акцизы, налог на прибыль. После этого мы исследуем понятие налоговой оптимизации и методы и принципы ее реализации.

В третьей главе подводя к цели исследования, мы определимся с понятием налоговой безопасности на уровне предприятия, а также налоговых рисков и способов их оценки и управления. Изучаем примеры источников налоговых рисков при налоговой оптимизации. И в результате накопленных сведений разрабатываем концепцию налоговой

безопасности предприятия находящегося на общем режиме налогообложения, для недопущения выездной налоговой проверки, а как следствие и не допущения доначисления налоговых обязательств.

## ГЛАВА 1. ЭКОНОМИЧЕСКАЯ БЕЗОПАСНОСТЬ

### 1.1. Понятие экономической безопасности предприятия

Переход к рыночным отношениям, с изменением форм собственности с государственной, на частную, освободил, государственный аппарат от необходимости поддерживать экономическую безопасность субъектов рынка находящихся в частном управлении. В новом укладе рыночной экономики, субъект рынка, в периоды 1990-х, и по сей день, принимает на себя право организовать, или игнорировать экономическую безопасность на предприятии. Принятие решения зачастую зависит от степени озабоченности руководителя безопасностью компании, видения и понимания необходимости продолжения непрерывной деятельности компании, в частности – необходимости сохранить имеющееся имущество, интеллектуальную собственность коммерческую тайну, поддерживая имидж, для дальнейшего устойчивого роста и развития компании, в не слабой конкурентной среде рынка. Понятие экономической безопасности, относительно экономической науки во всех возможных ее составных частях, является относительно новым понятием. Формирование и становление экономической безопасности как составной части экономической науки активно стало развиваться с момента укрепления частной собственности в нашей стране. Экономическая безопасность в основе своей старается оградить компанию от внешних и внутренних негативных деяний, способных, как ослабить прочные позиции компании на рынке, так и полностью развалить компанию, лишить ее состоятельности. Состоятельность предприятия в экономическом аспекте это, прежде всего, его способность осуществлять платежи в государственные бюджетные и внебюджетные фонды, способность обеспечить взаиморасчеты с кредиторами, добросовестно выполнять социально-экономическую функцию, обеспечивать занятость населения, своевременно производить расчет заработной платы, и т.д. Фактически это означает, что возложенные на одну компанию социально-экономические обязанности, а далее и на каждую из компаний, приводят к становлению благополучного общества в целом. Национальные интересы государства и общества в экономике на макро уровне, коррелируют с экономическим благополучием

каждого из субъектов экономической деятельности на микро уровне. Несомненным остается тот факт, что экономическая безопасность как служба, так и само понятие, очень емкие и для понимания подлежат раскрытию с разнообразных сторон своей деятельности в компании. В это понятие входят вопросы обеспечения безопасности информационных ресурсов, технических, кадровых, финансовых, технологических и т.п. В самом общем представлении экономическую безопасность, возможно, описать как отсутствие оказывающих влияние на состоятельность предприятия угроз и рисков, это полное благоденствие экономического субъекта с идеальной внешней и внутренней средой.

В литературе термин экономическая безопасность рассматривается с позиции комплексности данного понятия. Данный термин с одной стороны базируется на понятиях угроз и рисков, а с другой стороны сформулирован на основе достижения экономической цели предприятием, стабильного функционирования, дальнейшего развития и не включает в формулировку угрозы.

«Экономическая безопасность предприятия - это состояние наиболее эффективного использования корпоративных ресурсов для предотвращения угроз и для обеспечения стабильного функционирования предприятия в настоящее время и в будущем»<sup>1</sup>.

«Безопасность предприятия – это такое состояние его правовых экономических и производственных отношений, а также материальных, интеллектуальных и информационных ресурсов, которое выражает способность предприятия к стабильному функционированию»<sup>2</sup>, - как видится в данной трактовке, нет соотнесения безопасности с угрозами.

«Экономическая безопасность промышленного предприятия – это непрерывный процесс обеспечения на промышленном предприятии, находящемся в определенном внешнем окружении, стабильности его функционирования, финансового равновесия и регулярного извлечения прибыли, а также возможности выполнения поставленных целей и задач, способности к дальнейшему развитию и совершенствованию на различных

---

<sup>1</sup> Основы экономической безопасности (Государство, регион, предприятие, личность) / под ред. Олейникова Е.Л. М., 1997. С. 138.

<sup>2</sup> Судоплатов А.П., Лекарев С.В. Безопасность предпринимательской деятельности. М., 2001. С. 3.

стадиях жизненного цикла предприятия и в процессе изменения конкурентных рыночных стратегий»<sup>3</sup>.

«Экономическая безопасность — это определенное состояние объекта в системе его связей с точки зрения его способности к выживанию и совершенствованию в условиях различных внутренних и внешних угроз, а также действия трудно прогнозируемых непредсказуемых факторов»<sup>4</sup>

«Экономическая безопасность это — свойство предприятия, которое характеризуется его способностью нормально функционировать для достижения определенных целей при существующих внешних условиях, а также изменении до определенных пределов»<sup>5</sup>.

«Под экономической безопасностью предприятия понимают состояние наиболее эффективного использования его ресурсов в целях обеспечения его защиты от отрицательного влияния внешних и внутренних угроз, различных дестабилизирующих факторов, при котором происходит устойчивое достижение целей уставной деятельности и реализация основных коммерческих интересов»<sup>6</sup>.

Резюмируя приведенные выше формулировки экономической безопасности предприятия, просматриваются два подхода к ее определению. С одной стороны авторы видят экономическую безопасность как защищенность от угроз, оказывающих влияние на состоятельность предприятия. Другие же, базируются на понятиях развития, достижения целей уставной деятельности и коммерческих интересов компании. Объединяя приведенные трактовки, видится, что экономическая безопасность предприятия это скорее такое состояние предприятия, при котором оно способно к ведению деятельности и процветанию во всех ее направлениях. В это понятие включены и сохранность независимости компании, ее целостность, надежность, все факторы, базируясь на основе которых предприятие способно функционировать, избегая угрозы и нивелируя риски для любых из бизнес процессов.

---

<sup>3</sup> Половнев К.С. Механизм обеспечения экономической безопасности промышленного предприятия. Дис.... канд. эк. наук. Екатеринбург, 2002. С. 34.

<sup>4</sup> Сенчагов В.К. Экономическая безопасность России. Общий курс. М., 2005. С.896.

<sup>5</sup> Гапоненко В.Ф., Беспалько А.А., Власков А.С.. Экономическая безопасность предприятия. Подходы и принципы. М., 2007. С.42.

<sup>6</sup> Ломовцева А.В., Трофимова Т.В. Инновационная активность и формирование экономической безопасности предприятий // Экономическая безопасность России: проблемы и перспективы: материалы Международной научно-практической конференции. Нижний-Новгород. 2013. С.399-403.



В данной работе в фокус обзора ложится симбиоз представленных изучаемых трактовок экономической безопасности.

В нынешних условиях при давлении на Россию извне, каждый микроэкономический субъект ощутил на себе сложность получения прибыли, падение доходности от компании, да и зачастую отсутствие просто возможности продолжать функционирование. Подобная тенденция стала порождать процессы создания или же возобновления деятельности компаний, не имеющих достаточного терпения к ведению честного бизнеса в новых условиях. На рынке появляются не добросовестные «игроки», не способные, в силу своих моральных, этических и нравственных качеств, действовать в законных плоскостях. Адаптация под новые условия рыночных отношений, так же «ложится на плечи» службы экономической безопасности предприятия. Ведение бизнеса в конкурентной среде невозможно без взаимодействия рыночных субъектов на микро и мезо уровнях. Каждая из компаний, не желающая выступать аффилированной с цепочками компаний не уплачивающих, налоги, не ведущих бухгалтерский учет должным образом, тем самым в долгосрочной перспективе уводящие свой бизнес в теневые ниши, или компаний имеющих криминальный оттенок ведения бизнеса, должна своевременно обращать внимание на эти и многие другие факторы по средствам службы экономической безопасности предприятия.

Составные части экономической деятельности предприятия, бесспорно должны подвергаться анализу и на его основе уже выявленные слабые стороны могут быть защищены должным образом. Проведение анализа входит в зону ответственности одного из сегментов экономической безопасности, но состав ее в целом следует разобрать более детально в следующем параграфе.

## 1.2. Составляющие экономической безопасности и угрозы компании

Была изучена научная литература по экономической безопасности в части порядка формирования экономической безопасности предприятия.<sup>7 8 9 10 11</sup>

<sup>7</sup> Сенчагов В.К. Экономическая безопасность России. Общий курс. М., 2005.

<sup>8</sup> Ярочкин В.И., Бузанова Я.В. Основы безопасности бизнеса и предпринимательства М., 2005.

<sup>9</sup> Метелев С.Е. Менеджмент экономической безопасности: учебное пособие // Концептуальные основы экономической безопасности. Омск. 2006.

На основе изученных источников, автор пришел к выводу что, в первую очередь, при создании экономической безопасности компании, все заинтересованные в данной структуре лица формируют концепцию. Концепция экономической безопасности – это определенная система взглядов, пропитанных комплексным пониманием проблематики безопасности предприятия, а также в итоге формирующая пути их разрешения, доступными законными способами. Сказать, что концепция является определенным планом или подробной программой, не приходится, это скорее замысел, на основе которого формируется задачи, требования и условия в системе тех мер на основе которых будет построена экономическая безопасность в компании.

Концепция экономической безопасности предприятия может включать следующие блоки.

1. Выявление проблемной ситуации в области безопасности предприятия.
2. Определение целевой установки обеспечения безопасности.
3. Построение системы экономической безопасности предприятия.
4. Оценка состояния экономической безопасности предприятия.
5. Расчет сил и средств, необходимых для обеспечения безопасности.
6. Разработка мер по реализации основных положений концепции безопасности предприятия.
7. Выводы о необходимости (обоснованности создания) разработки и реализации концепции экономической безопасности предприятия и эффективности ее применения.

Когда принято решение о необходимости воплощения в жизнь концепции экономической безопасности, формируются основные принципы работы и целевая установка для создания службы экономической безопасности. Формирование структуры безопасности основывается на составляющих, которые разнесены по зонам ответственности, таким как:

- физическая;

---

<sup>10</sup> Сейдаметова Л.Д., Мустафаева Э.И. Разработка концепции экономической безопасности как фактора стабильного развития бизнеса // Экономические науки. Ученые записки Крымского инженерно-педагогического университета. 2014. № 47. С.63-67

<sup>11</sup> Гапоненко В. Ф., Беспалько А.Л. , Власков А. С. Экономическая безопасность предприятия. Подходы и принципы. Москва, 2007.

- техническая;
- информационная;
- финансовая;
- правовая;
- кадровая;

Соответствующая зона ответственности формирует объекты и их объекто-ориентированность, защиту которых будет проводить структура экономической безопасности, это:

- различные виды деятельности в компании (производственная, коммерческая, управленческая, снабженческая и т.п.);
- ресурсы и имущество предприятия (материально-технические, интеллектуальные, информационные, финансовые и т.п.);
- персонал (сотрудники, специалисты, руководители)

В классическом виде система экономической безопасности в своей основе при работе отталкивается от тех источников угроз, которые воздействуют напрямую на предприятие, или же косвенно (потенциально) воздействуют на него. Для примерного понимания следует выделить некоторые из них, например:

- Органы власти и управления;
- Конкуренты;
- Контрагенты;
- Персонал компании;
- Контролирующие органы;
- Преступные сообщества, или же отдельные их представители;
- Все возможные стихийные явления природного и техногенного характера и т.д.

Стержнем в создании системы экономической безопасности предприятия, может стать хорошо продуманная и организованная схема, базис для которой извлекается из

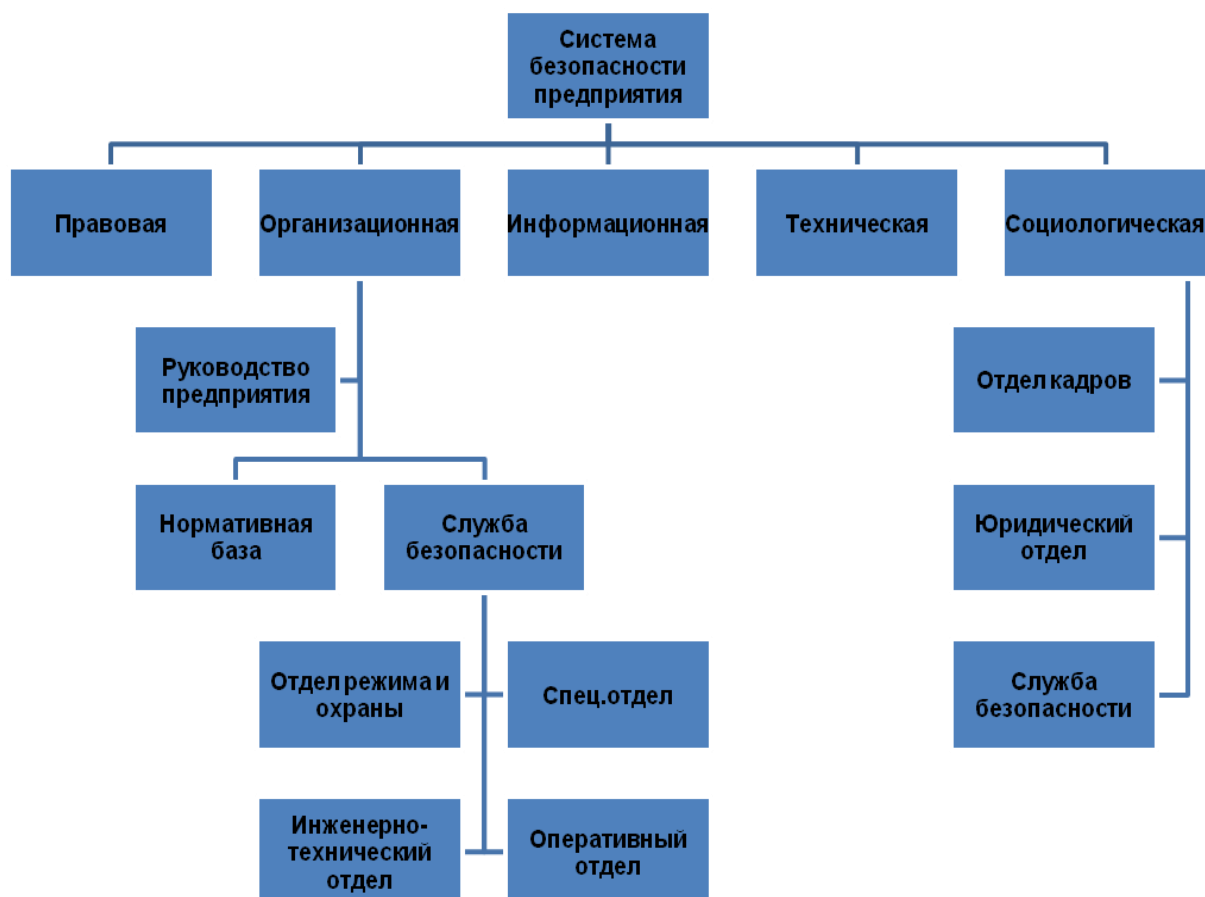


Рисунок 1 – Система Экономической безопасности предприятия<sup>12</sup>

концепции экономической безопасности компании обозначенной выше. Как исторически сложилось, понимание экономической безопасности в каждой компании видится лидерам по-разному, нам в свою очередь, представляется эта схема упрощенной в воспроизведенном на рисунке 1 виде. Данная схема может являться разработкой для одного из предприятий, и составлена для использования службой занимающейся экономической безопасностью.

Типичная схема состоит из определенных составных элементов, взаимоувязанных по разнообразным критериям и в каждом из элементов должна вестись работа, соответственно зоне ответственности присущей данному элементу. В приведенной схеме немного раскрывается лишь организационная составляющая системы

<sup>12</sup> Составлено автором

безопасности, и как видится, на подобные вещи чаще всего делается уклон специалистами экономической безопасности, как на факторы, по их мнению, подверженные наиболее существенному риску. Но на практике выясняется, опасности разнообразны, и подобное видение проблематики однобоко и подчас складывается исходя из особенностей мышления специалистов по экономической безопасности.

Из разделов «Вакансии», на площадках рекрутинговых агентств, без труда, возможно проследить один из важнейших критериев по которому происходит подбор на вакантное место на конкурсной основе, начальника по экономической безопасности, на предприятие. Этим критерием является – наличие опыта работы в органах МВД или других силовых структурах, на оперативной работе. Сотрудники, в основе своей деятельности, проводят работу с все возможными проявлениями девиантных и делинквентных поведений индивидами, тем самым уходят в стилистику поведенческой психологии личностей. Как следствие в дальнейшем, сотрудники, в большей своей основе получают профессиональную деформацию, выраженную в попытках физического ограждения (устранения) какого-либо объекта (субъекта) от источника угрозы, и это не может не оставить «ментальный» след на образе мышления. Отражение сформированного понимания основ безопасности уже проецируется на систему экономической безопасности предприятия, если начальником службы экономической безопасности успешно выбран кандидат, проходивший ранее службу в органах внутренних дел или безопасности. Исключительным преимуществом назначаемых по данному принципу «руководителей» экономической безопасности в компании, как думается, является наличие определённой контактной группы, или же иными словами - социальных связей, в составе которых присутствуют лица имеющие доступ к сведениям закрытым для рядового обывателя.

Начальник службы экономической безопасности, имеющий соответствующую проф-деформацию неосознанно обретенную на предшествующем месте работы, порой, не взирая на финансовые, правовые, экологические, социально культурные, налоговые аспекты безопасности в компании, берет курс ограждения компании от угроз, основанный в большинстве своем на информационной защите, инженерно-технической и физической с ее составными частями, отделом режима и охраны.

Необходимость исследования выбранной темы работы была обусловлена потребностью дополнить курс «классического» руководителя экономической безопасности, выявлением иных угроз для безопасности в экономическом аспекте компании. Позиции экономической безопасности требуют укрепления не только классических материально-физико-технических, но и иной ее составной части это и финансовой деятельности и пересекающей ее правовой, что находит прямое сопряжение с аспектом безопасности компании в сфере налогов и сборов. Налоговый аспект экономической безопасности играет немалую роль в стабильности компаний. Исследование данного вопроса требует подробного изучения и понимания его особенностей. И система налогообложения в стране целом, и ее специфика, налоговой нагрузки на конкретное предприятия, все эти и некоторые другие моменты подлежат уточнению в рассматриваемом вопросе. Безопасность в сфере налогообложения практически не получала широкого распространения в предшествующие годы. Лишь вынужденная необходимость, как реакция на финансовый кризис, и прочие политические факторы выступили стимуляторами и задали вектор на максимальное сохранение имеющихся у предприятий средств. Попытка разобраться в налоговом аспекте экономической безопасности на предприятии породила ряд вопросов без прояснения, которых качественный анализ налоговой составляющей экономической безопасности на предприятии невозможен. Какие возможности для предприятия позволит дать проведение оптимизации компании, какие риски в сфере налогов могли бы перекавалифицироваться в реальные угрозы для экономического благополучия компании, и прочие налоговые аспекты мы будем стремиться разобрать. Невзирая на важность понятия касательно налоговой составляющей компании, или иначе говоря, налоговому аспекту экономической безопасности предприятия не уделяется должного внимания.

## ГЛАВА 2. НАЛОГИ, УПЛАЧИВАЕМЫЕ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ, И ИХ ОПТИМИЗАЦИЯ

### 2.1. Налоги, уплачиваемые организациями в России

Налоги, которые организации уплачивают в РФ, имеют свой состав и характеристики. Каждый из них подчиняется определенным правилам, которые ранее были регламентированы Законом РФ "Об основах налоговой системы в Российской Федерации", от 27.12.1991 N 2118-1. На сегодняшний день данный закон утратил силу (с 1999 года). Основопологающим документом, регулирующим систему всех налогов и сборов в РФ, является Налоговый кодекс. За первоисточник, при рассмотрении спорных и противоречивых норм в налоговом законодательстве принимаются как Налоговый кодекс, так и вышестоящие нормативно-правовые документы. На первом месте, Конституция РФ, на втором федеральное конституционное законодательство.

Говоря о налоговой системе, в первую очередь хочется отметить, что налоговые потоки разделены на составные части, которые распределяются по уровням бюджета, лучше всего это продемонстрировано на рисунке 2.

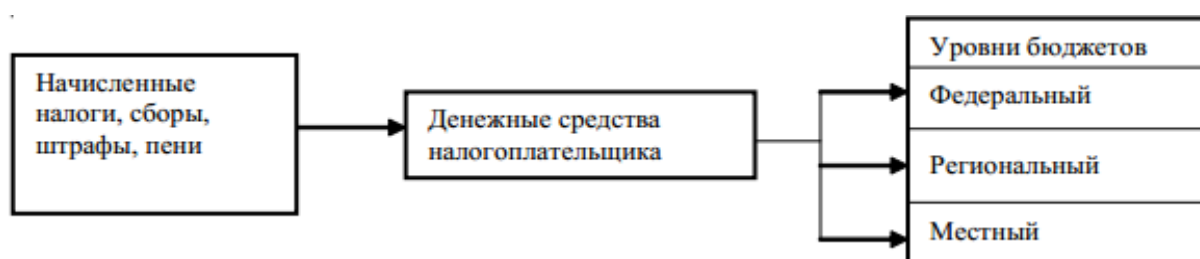


Рисунок 2 – Распределение налоговых потоков<sup>13</sup>

Федеральное законодательство имеет определенный перечень налогов, который является закрытым и примечательно, что ни местные, ни региональные власти не

<sup>13</sup> Лавренчук Е. Н. Содержание и форма налогов // Вопросы экономики и права. 2010. № 12. С.125.

могут устанавливать налоги которые не предусмотрены Налоговым кодексом РФ. Но они (местные власти) могут определять уровень налоговых ставок по определенным видам деятельности, или же вводить определенные льготы, не превышая своих полномочий и не завышая соответствующие уровни, установленные в федеральном законодательстве и НК. К федеральным налогам на сегодняшний день относят: НДФЛ, НПО, НДС, акцизы, НДСП, водный налог<sup>14</sup>. Региональные делятся на налог на имущество организаций, транспортный налог, налог на игорный бизнес<sup>15</sup>. Местные налоги разделяются на: земельный налог, налог на имущество физических лиц<sup>16</sup>.

Налоговая политика государства выполняет, минимум три свои основные функции. Это: фискальная функция, социальная функция, и регулирующая (стимулирующая).

Фискальная функция обеспечивает бюджет поступлением денежных средств, с целью дальнейшего их перераспределения и расходования на государственные нужды. Данная правовая норма прописана в ст. 57 Конституции РФ<sup>17</sup>, и закреплена Постановлением КСРФ от 17 декабря 1996 г. № 20-П. В данном постановлении указывается, что налог - это необходимое условие для существования государства, а потому обязанность платить налоги, которая прописана в конституции, должна распространяться на всех налогоплательщиков в качестве безусловного требования государства. На этом основании и действует фискальная функция.

Но данная функция не безгранична в своих возможностях. Например, согласно теории профессора экономики Университета Южная Каролина (США) Артура Лаффера, чрезмерное завышение налоговых ставок, в какой-то момент (для каждого налогоплательщика по своему) заставляет его снижать суммы налоговых отчислений. Суммы, превышающие 35-40% процентный показатель налогоплательщик платить не готов. Для визуального представления данной теории, автор вывел параболическую кривую, которая получила название «Кривая Лаффера», рисунок 3.

<sup>14</sup> ФНС России URL: [http://www.nalog.ru/rn78/taxation/taxes/#t\\_fed](http://www.nalog.ru/rn78/taxation/taxes/#t_fed) (дата обращения 2015 г.)

<sup>15</sup> Там же.

<sup>16</sup> Там же.

<sup>17</sup> Конституция РФ.





Д- доходы бюджета; Дмакс – максимально возможная величина дохода бюджета; Нст – налоговая ставка; Нст\* - предельная ставка которая дает максимальный доход в бюджет

Рисунок 3 – Зависимость поступления налогов в бюджет от величины налоговых ставок<sup>18</sup>

Суть теории заключается в том, что налогоплательщик старается скрывать финансовые активы, а не инвестировать их с целью дальнейшего извлечения экономических выгод и увеличения налоговых отчислений. График показывает, что доход бюджета (Д), растет только тогда, когда налоговая ставка для налогоплательщика не превышает для него оптимального соотношения между доходностью и налоговым бременем. После чего, с ростом налогового бремени, налоговые отчисления снижаются до 0. Ведь 100% налог, по сути, является изъятием благ. Ни один субъект налогообложения при такой фискальной политике, не будет отражать свои доходы. Из этого А. Лаффер делает вывод, что более низкие ставки налогов, в конечном счете, создают стимулы к деловой активности хозяйствующих субъектов, и накоплению сбережений, которые впоследствии подлежат инвестициям и т.д. Данная теория имеет как много сторонников, так и противников, и видится из сегодняшней ситуации в налогообложении, что Министерство финансов РФ придерживается классических взглядов при ведении налоговой политики в государстве. Хотя прослеживаются моменты, когда фискальная функция в разумной интерпретации обеспечивает такой уровень налоговых ставок, который население готово принять и не будет оспаривать, как плату за поддержание цивилизованного уклада в обществе.

<sup>18</sup> Лавренчук Е. Н. Содержание и форма налогов // Вопросы экономики и права. 2010. № 12. С.125

В социальную функцию входит поддержание равновесного социального уровня, (прогрессивная система налогообложения), за счет изменения (перераспределения) налоговой нагрузки соизмеримо доходам определенных социальных групп, и перераспределения налогов полученных в результате налогообложения более богатых налогоплательщиков на помощь социально слабым. Так определенно происходит сглаживание социального неравенства в обществе.<sup>19</sup>

Регулирование (или стимулирование) за счет налогов государством, происходит, как правило, в определенной отрасли. К подобным налогам можно относить налог НДС, лесной, водный налоги и т.п. регулирующая функция здесь заключается в том, что сборы и налоги, изымаемые у плательщиков, направляются на восполнение использованных в данных видах деятельности ресурсов. Или же другие транзакционные платежи государства, в виде дотаций, грантов и т.п. для поддержания бизнеса.

Для понимания всей системы налогообложения, представления ее сущности, принципов действий и механизмов, необходимо разобрать терминологию системы налогообложения и ее классификацию. Таблица 1.

Таблица 1 – Описание используемых в налоговой политике понятий

Сущность термина	Термин
Доходы, из которых выплачиваются налоги	- Источник налогов
Доходы или имущество, которые облагаются налогом	- Объект налогообложения
Юридическое или физическое лицо плательщик налога	- Субъект налогообложения
Величина налога с единицы объекта налогообложения	- Ставка налогообложения
Освобождение от уплаты налога (полное или частичное)	- Льгота налогообложения

Ст. 17 НК РФ показывает, что для того чтобы считать налог с юридической точки зрения установленным, то должны быть определены налогоплательщики и элементы налогообложения, к которым относятся:

- Налоговая база;
- Объект налогообложения;
- Налоговый период;

<sup>19</sup> Зябrikов В.В. Лекции по курсу Система налогообложения РФ. СПб. 2015 г.

- Ставка налога;
- Порядок исчисления налогов;
- Порядок и сроки уплаты налогов.<sup>20</sup>

При отсутствии хотя бы одного из них, закон считается не установленным и обязанность по уплате налога не возникает.

Организации в РФ уплачивают прямые и косвенные налоги. К прямым налогам относят налог на имущество и на доходы. В косвенных налогах происходит надбавка на цену продаваемого товара, или надбавка на тариф оказываемой услуги. В косвенных налогах, конечным плательщиком будет являться сам конечный потребитель (покупатель) товаров или услуги, именно на покупателя будет возлагаться максимальное бремя по уплате косвенного налога.

Из статистики, представленной на сайте ИФНС, видно что, не смотря на санкционное давление и как следствие кризисные явления в экономике, наблюдается слабый рост в консолидированный бюджет по сравнению с аналогичным периодом 2015 года, а рост собираемости налогов в федеральный бюджет снизился. Наглядно это отражено в таблице 2.

Таблица 2 – Поступления налогов по уровням бюджета за январь-август 2015-2016 гг.<sup>21</sup>

Вид бюджета	янв.-авг. млрд.руб.		
	2015	2016	темп, %
Консолидированный бюджет РФ	9258,3	9361,5	100,8 ▲
Федеральный бюджет	4677,8	4423,7	94,6 ▼
Консолидированный бюджет субъектов РФ	4607,5	4937,8	107,2 ▲

Если раскрыть отраженные в таблице суммы и представить детально по видам налогообложения, видно, что налог на прибыль составляет основной процент поступивших в бюджет денежных средств. Следующим по собираемости, является НДФЛ, далее НДС. Не малую долю бюджета составляет также и косвенный налог НДС, который показывает стремительные темпы роста. И завершает этот список налог на имущество и акцизы. Рисунок 4.

<sup>20</sup> Зябриков В.В. Налоговое планирование. Материалы по курсу. СПб 2015 г. с.11

<sup>21</sup> ФНС URL: <https://analytic.nalog.ru/portal/index.ru-RU.htm/> (дата обращения 12.11.2016)

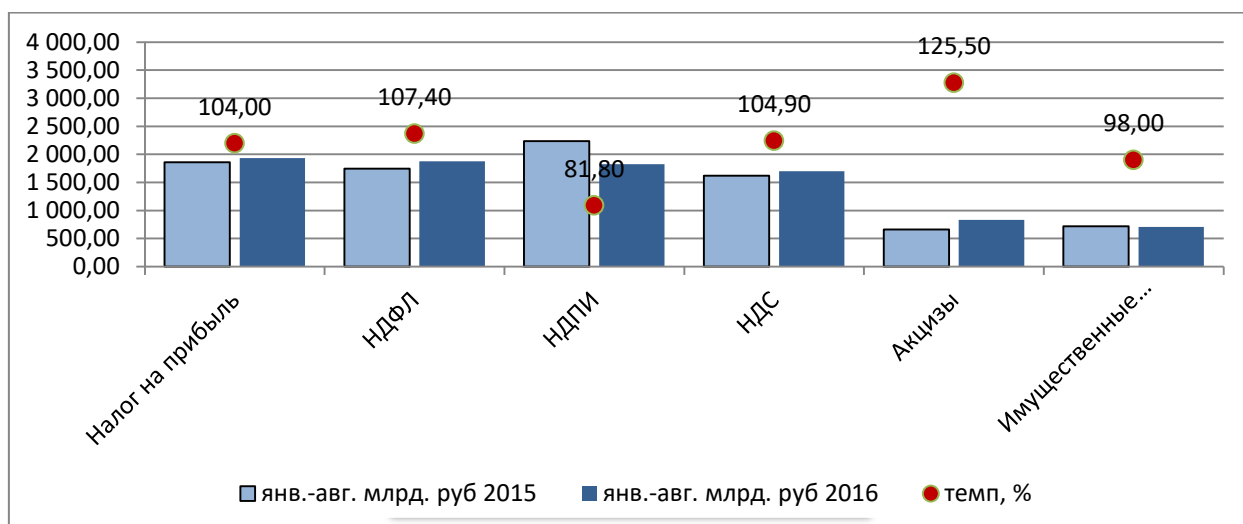


Рисунок 4 – Поступление по видам налогов в консолидированный бюджет РФ за январь-август 2015-2016 гг<sup>22</sup>

Таблица 3 – (исходные данные для рисунка 4) Поступление по видам налогов в консолидированный бюджет РФ за январь – август 2015-2016 гг

Поступление по видам налогов в консолидированный бюджет РФ за янв.-авг. 2015-2016 гг.			
виды налогов	янв.-авг. млрд. руб		
	2015	2016	темп, %
Налог на прибыль	1 861,4	1 935,3	104,0
НДФЛ	1 744,5	1 873,9	107,4
НДПИ	2 233,6	1 827,4	81,8
НДС	1 621,9	1 702,0	104,9
Акцизы	661,8	830,5	125,5
Имущественные налоги	718,5	704,3	98,0

Таким образом, рисунок 4 и таблица 3 наглядно отражают и обобщают аналитические материалы ФНС относительно собираемости налогов в сфере налогообложения, позволяя нам иметь представление о значимости каждого из налогов для формирования бюджета государства.

<sup>22</sup> ФНС URL: <https://analytic.nalog.ru/portal/index.ru-RU.htm> / (дата обращения 12.11.2016)

### 2.1.1. Налог на добавленную стоимость<sup>23</sup>

НДС представляет собой налог с той части стоимости проданной продукции, которая была добавлена на каждом этапе движения продукции от момента создания до момента покупки его потребителем. Способ расчета добавленной стоимости (VA) не один<sup>24</sup>. Например: можно представить VA, как сумму  $v$ -заработной платы и отчислений на заработную плату с  $m$ -прибылью, включающую амортизацию основных средств:  $VA = v + m$ . Или VA можно представить в виде разности  $S$ -материальных затрат от  $S$ -стоимости проданных товаров:  $VA = S - C$ .

Предлагается, взяв за основу обозначенные способы, расчета добавленной стоимости, выделить 4 метода исчисления НДС.

Первый метод<sup>25</sup> носит название «прямой аддитивный метод» исчисления НДС. По нему налог рассчитывается применением налоговой ставки к сумме двух составляющих добавленной стоимости – прибыли и заработной платы:  $VAT = R(v + m)$ , VAT – (НДС),  $R$  – (налоговая ставка),  $v$  - (ЗП и отчисления),  $m$  - (прибыль с учетом амортизации).

Второй метод<sup>26</sup> – «косвенный аддитивный», налог определяется как сумма двух налогов: НДС, по заработной плате, НДС по прибыли. Т.е.  $VAT = Rv + Rm$

В данном случае, 1-й и в 2-й методы показывают, что необходимо в первую очередь определить прибыль. Поскольку в балансах налогоплательщиков операции по продаже не разделены на виды товарной продукции как того требуют действующие ставки налога, и кроме этого не выделяются по видам товаров закупки, то очевидно полагать, в данном случае применима лишь единая нулевая ставка на VA.

Метод № 3<sup>27</sup>, «метод прямого вычитания», расчет по данному методу производится на основе применения ставки налога к разности между продажной стоимостью и затратами на материалы:  $VAT = R(S - C)$ , VAT – (НДС),  $R$  – (налоговая ставка),  $S$  – (стоимость проданных товаров),  $C$  – (затраты на материалы). Данный метод,

<sup>23</sup> ФНС URL: <https://analytic.nalog.ru/portal/index.ru-RU.htm/> (дата обращения 12.11.2016)

<sup>24</sup> Ильин А.В. Налог на добавленную стоимость: экономическая сущность и механизм определения. // Вестник НГУ. 2003. С48-58.

<sup>25</sup> Там же

<sup>26</sup> Там же

<sup>27</sup> Там же

так же как 1-й и 2-й будет удобен только для единой ставки, так как показывает применение ставки к показателю, который получен как разность стоимости выпускаемой продукции и затрат.

«Зачетный метод по счетам», является 4-ым методом<sup>28</sup> расчета НДС. Или его еще называют «инвойсный» метод НДС. По сути, представляет собой косвенный метод вычитания. НДС рассчитывается как разность от налога, полученного от покупателей продукции, и налога уплаченного поставщикам материалов:  $VAT = RS - RC$ . Данный метод позволяет использовать дифференцированную ставку по НДС, также позволяя наиболее полно охватывать товары и использовать более одной ставки по налогу.

Для плательщиков представляется очень неудобным рассчитывать VA каждый месяц, по той причине, что покупки и продажи колеблются во времени. Плательщики налога могут иметь большие запасы, которые изменяются в зависимости от сезонных колебаний. Таким образом, как видится автору, на сегодняшний день четвертый метод является наиболее практичным. Именно он получил наибольшее распространение на практике ряде стран и в Российской Федерации в частности.<sup>29</sup>

НДС не облагаются следующие виды деятельности:

Медицинские услуги и продукции;

Операции на экспорт;

Услуги в образовательной сфере;

Операции обращения с ценными бумагами и средствами платежа;

Услуги в культурной сфере;

Операции, при которых используется труд инвалидов;

Банки и страховые компании;

НИОКР и часть других операций.

<sup>28</sup> Ильин А.В. Налог на добавленную стоимость: экономическая сущность и механизм определения. // Вестник НГУ. 2003. С48-58.

<sup>29</sup> Там же.

## 2.1.2. Акцизы

Статья 179 Налогового кодекса РФ, определяет субъекты, которые являются плательщиками акцизного налога. К этой категории относят: организации; ИП; Лица, которые признаются плательщиками в связи с перемещением товаров через границу Таможенного союза, которые определяются таможенным законодательством Таможенного союза и законодательством Российской Федерации о таможенном деле.

Акцизом облагается определенный перечень товаров, к ним относятся:

Спиртосодержащая продукция с долей содержания этилового спирта в общем объеме более 9%;

Алкогольная продукция в ассортименте,<sup>30</sup> в том числе напитки с объемной долей этилового спирта в объеме от 0,5% до 8,6% (15 руб. за 1 л);

Продукция табачной промышленности;

Легковые автомобили;

Мотоциклы мощностью двигателя 150 л.с. (31 руб. за 1 л.с.)

Бензин автомобильный;

Топливо дизельное;

Масла моторные для ДВС;

Бензиновые фракции, полученные в результате переработки сырьевых ресурсов (прямогонный бензин);

Печное бытовое топливо;

Бензол;

Параксиллол;

Ортоксиллол;

Газ природный;

Керосин авиационный.<sup>31</sup>

При расчете акцизов организациями ведется отдельный учет налоговой базы по каждому подакцизному товару отдельно, потому как налоговые ставки рассчитаны по

---

<sup>30</sup> Подробный список алкоголя облагаемого акцизным налогом  
URL: <http://www.nalog.ru/rn77/taxation/taxes/akciz/#title3> (дата обращения 2016 г.)

<sup>31</sup> Там же.

каждому акцизному товару персонально. Если этого не делать, то будет применена максимальная налоговая ставка и определена налоговая база в совокупности по всей операции с участием подакцизного товара, что для организации повлечет дополнительные расходы.

По сути, налоговые ставки по акцизам имеют три вида: твердая ставка; адвалорная ставка (на сайте налоговой службы сообщается, что действующая редакция налогового кодекса не содержит адвалорных (процентных) ставок); комбинированная ставка.

Расчет базы налога и ставки по налогу по твердой ставке регламентировано статьями 187 – 191 НК РФ. К твердой ставке для наглядности представления можно отнести спиртосодержащую продукцию с долей этилового спирта от 0,5% до 8,6% этилового спирта в объеме. Ставка 15 руб. за 1 литр. При продаже 10 банок напитка с 0,7% содержания этилового спирта по 0,5 л в каждой, даст налоговую базу в 5 л. Образовавшаяся налоговая база умножается на ставку 15 руб. Итого налоговое бремя равно 75 руб., акциза необходимо оплатить в бюджет.

Адвалорную ставку и комбинированную ставку можно рассмотреть на примере. В приведенном примере комбинированная ставка согласно описанию ИФНС «исчисляется как сумма, полученная в результате сложения сумм акциза, исчисленных как произведение твердой (специфической) налоговой ставки и объема реализованных (переданных, ввозимых) подакцизных товаров в натуральном выражении и как соответствующая адвалорной (в процентах) налоговой ставке процентная доля максимальной розничной цены таких товаров».

Пример: компания произвела сигареты с фильтром в количестве 1000 шт. по максимальной розничной цене (МРЦ) 60 руб. за пачку. Из расчета 20 сигарет в пачке. Вышло 50 пачек, что составило 5 блоков по 10 пачек.

Далее для выявления сумм акциза необходимо произвести расчетную стоимость. Т.е. МРЦ умножим на количество пачек.

$$50 * 60 = 300 \text{ руб.}$$



рассчитываем сумму акциза по адвалорной налоговой ставке = 8% (по данным ИФНС)<sup>32</sup>

$$300 * 8\% = 240 \text{ руб.}$$

Далее рассчитывается сумма акциза по твердой ставке. Предположим, что на момент производства сумма твердой ставки была установлена 550 руб. на 1000 шт. Выходит, что по твердой ставке сумма акциза составит  $1000/1000*550 = 550$  руб.

После этого складываются два акциза по адвалорной и твердой ставкам и выходит:

$$240+550=790 \text{ руб.}$$

После отталкиваясь от текущей даты производства сигарет и принятой минимальной налоговой ставки действующей на данную дату, рассчитывается сумма акциза по минимальной ставке, к примеру, 730 руб. за 1000 шт. Выходит, что исходя из произведенного компанией количества получится 730 руб. сумма акциза по минимальной ставке на произведенные 1000 шт. сигарет.

В итоге к уплате принимается сумма акциза имеющего наибольшее значение в нашем примере это 790 руб., которые рассчитаны по комбинированной ставке.

В данной работе не представляется возможным отразить все способы исчисления акцизов по всем подакцизным товарам, мы рассмотрели для наглядности и представления той доли в стоимости товаров, которую составляют акцизные налоги.

Как и некоторые другие косвенные налоги, акцизы имеют определенные льготы и вычеты, детальное их представление отражено в Налоговом кодексе РФ и на сайте ИФНС [www.nalog.ru](http://www.nalog.ru).

В дополнение можно обозначить сроки уплаты акцизов. Это срок уплаты до 25-го числа месяца следующего за истекшим налоговым периодом. Но не для всех товаров, например денатурированный этиловый спирт и прямогонный бензин не позднее 25 числа третьего месяца следующего за истекшим налоговым периодом.

---

<sup>32</sup> По данным ФНС URL: <http://www.nalog.ru/rn77/taxation/taxes/akciz/#title3> (дата обращения 2016 г.)

### 2.1.3. Налог на прибыль организаций

Исчисление налога на прибыль, определение налоговой базы, ставки и всего, что влияет на критерии его формирования регламентировано в главе 25 налогового кодекса РФ. Ставка по налогу на прибыль накладывается на объект налогообложения в организации, который представляет собой разницу, между доходами и расходами организации, в результате чего образуется налоговый оклад, который и подлежит уплате в бюджет. Плательщиками будут являться все юридические лица, с разными формами собственности, в том числе иностранные которые работают на территории РФ и получают доход.

Не платят данный налог организации, которые находятся на других системах налогообложения, таких как ЕСХН, УСН, ЕНВД. И отдельно выделяются участники проекта «Сколково».

Основанием для уплаты налога может являться только полученный доход, при отсутствии такового и нет оснований к уплате. Доходом признается выручка, полученная по основному указанному в учетной политике организации виду деятельности, а также прочий доход, такие как дивиденды, арендная плата и т.п. Часть из них, обозначенная в ст. 251 НК РФ, освобождается от уплаты налогов.

При определении расходов, для расчета полученного дохода, показано, что к расходам можно относить любые расходы, которые будут уменьшать налоговую базу по прибыли, за исключением тех которые не могут уменьшать налоговую базу не при каких обстоятельствах, и они перечислены в ст. 270 НК РФ.

Налоговая ставка и порядок распределения долей в составе ее суммы определяются ст. 284 НК. РФ<sup>33</sup>. Здесь даются разъяснения, что размер общей налоговой ставки с учетом изменений от 01.01.2015 г. составит 20%. В их составе 2% будет зачислено в федеральный бюджет, 18% в региональные бюджеты, т.е. бюджеты субъектов РФ. Субъекты вправе понижать данный показатель, но не ниже 13,5%. Так же в ст. 284 перечислены такие ставки как 0%, 9%, 10%, 13%, 15% и 30%. Каждая из ставок предназначена для определённого вида экономической деятельности, учитывает

---

<sup>33</sup> Налоговый кодекс РФ ст. 284 п.1

уникальные (особые) в каждом из случаев виды (условия) налогоплательщика налога на прибыль.

Налоговым и отчетным периодом по налогу на прибыль признается - календарный год.<sup>34</sup> Но при соответствующем уведомлении налоговой инспекции до 31 декабря года предшествующего отчетному, о переходе исходя из фактически полученной прибыли на исчисление авансовых платежей ежемесячно, будет определен отчетный период каждый месяц или в квартал. В зависимости от пожеланий руководства компании. Все тонкости исчисления налогового периода указаны в ст. 286 НК РФ.

Ст. 283 НК РФ разъясняет полезные для оптимизации налога на прибыль организации сведения. К примеру, при том, что организация понесла убытки в предшествующем действующему налоговому периоду, она вправе снизить положительную (или ее часть) налоговую базу действующего периода на сумму понесенных в прошлом убытков. Сроки ограничения по времени подобных операций при этом оговариваются 10 лет.

В этом параграфе общем виде мы рассмотрели состав и структуру действующего налога на прибыль организаций действующий на территории РФ. Для более подробного понимания данного налога, необходимо предметно рассмотреть любую из оптимизационных схем по нему, постараемся разобрать ее в следующем параграфе.

## 2.2. Понятие налоговой оптимизации

Необходимость внедрения оптимизации налогообложения на предприятиях имеет прямую зависимость от величины налогового бремени компаний. Как только фискальная политика со стороны государства начинает порождать превышающие определенный уровень, налоговые отчисления в бюджет, (свыше половины всех расходов компаний), то у финансового менеджмента этих предприятий, очень резко возрастает потребность в проведении эффективного налогового планирования на предприятии. И финансовый директор, или же иное контролирующее финансовые потоки в компании лицо, уже вынуждены не просто составить графики по отчислению налоговых платежей, а

---

<sup>34</sup> Налоговый кодекс РФ.

разрабатывать и внедрять решения позволяющие оптимизировать суммы данных фискальных отчислений государству. На этапах аналитики бюджета фирмы и проработки планов движения финансовых потоков, появляется новый пункт, требующий пристального внимания и привлечения не малых ресурсов. Пункт оптимизации налогообложения, принуждает финансовый менеджмент, вести бухгалтерский учет и налоговый, абсолютно раздельно, и существенно исказить финансовый результат, отражаемый в бухгалтерских отчетах и отчетах для демонстрации в налоговые органы. Сознательное занижение налогового бремени и поиск выгод, для компании может являться вдобавок индикатором текущего положения дел в компании. Ведь крупные игроки рынка сосредоточенные на эффективном финансовом результате, и размерах поступлений в бюджет компании средств, мало задумываются о таких мелочах как налоговая выгода. Оптимизация же налогообложения предприятия, это составная часть комплексного процесса, по налоговому планированию на объектах малого и среднего бизнеса. Налоговое планирование и оптимизация налогообложения не разделимые, взаимодополняющие составные части эффективного финансового менеджмента в компании. Для лучшей управляемости финансовыми потоками и экономии средств и происходит разработка и внедрение эффективного налогового планирования, что и приведёт к оптимизации.

Актуальность изучения оптимального распределения налогового бремени на предприятии, проявила себя с новой силой в период возросших негативных явлений в экономике России. Санкции, воздействующие извне на макроэкономику государства и разросшаяся политическая напряженность в мире, неблагоприятно повлияли и на микроэкономические субъекты, домашние хозяйства, компании, предприятия и т.п. Отток капитала из экономики неизбежен в такой ситуации. И без налоговой нагрузки со стороны государства, появляются факторы, которые оказывают существенное угнетающее воздействие на бизнес. Особенно если учесть тот факт, что процесс глобализации давно запущен и ни одна экономика, а тем более развивающаяся не сможет автономно существовать длительное время без торговых взаимоотношений с экономиками других стран. Секторальные санкции постепенно уменьшают прибыль средних и малых компаний. Может не напрямую, но косвенно определенно. Проведение данного

исследования и попытки систематизации имеющихся сведений помимо прочего стала вновь проявившаяся потребность в проведении эффективного налогового планирования на предприятии, для высвобождения денег и пере инвестирования для увеличения оборачиваемости денежных средств, что так же можно назвать оптимизацией.

Определенно экономия позволит выделить дополнительные возможности для повышения эффективности бизнеса. И когда происходит попытка внедрить оптимизированную систему налогообложения, на предприятии, то возникает вопрос, что, в сущности, представляет этот процесс оптимизации? Над формулировкой, как, оказалось, задумывался не один анализирующий этот вопрос, специалист. И никто не претендовал на исчерпывающее определение этого понятия. К примеру, Вылкова Е.С., в своей книге «Налоговое планирование, теория и практика»<sup>35</sup> - проводила анализ определений авторов: Грищенко В.Н., Попова А.И., Демидовой Л.Г., Петрова А.Н., Лопатникова Л.И., Сыроежкина И.М., Гроува Д., Дунаевой В.С., Фоминой Л.Ф., Саате Т., Вещуновой Н.Л., Керне К., и смогла заметить, что по этому определению в литературе мнения единого не нашлось. Но все же автор предлагает объединить их в две группы. В первой группе за основу налогового планирования предлагается взять механизм минимизации налоговых обязательств налогоплательщика. Группа № 2 предполагает, что понятие «налоговое планирование» будет основываться на оптимизации налогов.

Описанные в книге группы не имеют исчерпывающей характеристики. Сведения, приведенные автором, обширны и охватывают оптимизацию и минимизацию в разных проявлениях, и для их верной интерпретации пришлось систематизировать сведения и привести их общему виду. На основании изученных сведений думается, что можно попытаться привести характерные черты каждого из терминов и представить их в таблице 4.

Таблица 4 – Характеристика оптимизации и минимизации<sup>36</sup>

Минимизация	Оптимизация
Максимальное уменьшение налоговых выплат. Занижение налоговой базы, путем	Достижение оптимальности и четкой пропорциональности во всех аспектах

<sup>35</sup> Вылкова Е.С. Налоговое планирование: теория и практика. СПб, 2014. С.30.

<sup>36</sup> Составлено автором на основе книги автора Вылкова Е.С. Налоговое планирование: теория и практика. СПб, 2014.

Продолжение таблицы 4

<p>манипуляции ценами на товары, услуги, затраты. Уменьшение ставок по налогам. Раздельный учет товаров, облагаемых по разным ставкам. Использование налоговых льгот ради единственной цели, минимизации налоговых отчислений. На пути к достижению минимальных отчислений порой и переступается грань законности. Основная идея заключается в снижении до минимума, при этом могут не учитываться риски, пренебрежение которыми может привести к разного вида дополнительным обременяющим нагрузкам, штрафам и т.д.</p>	<p>деятельности, в целом. Прорабатывание каждой из сделок и проектов. Постоянное использование льгот и налоговых вычетов. Изменение порядка и сроков уплаты налогов. Создание резервов и разработка приказа об учетной и налоговой политике; оптимизация договорных обязательств; специфические оптимизационные методы; Критерий оптимальности достигается при определенной разумности использования того или иного инструмента оптимизации, учитывая риски и угрозы которые может повлечь за собой каждый из инструментов.</p>
--	---

Автор постаралась объяснить, что принципиальным отличием обычной минимизации от оптимизации, является именно разумность действий при нацеленности на результат. В 1-ом случае результатом будет являться - привести компанию к максимально низким отчислениям, при этом может быть нанесен ущерб принципам получения максимальной экономической выгоды. Во 2-ом случае оптимизация будет являться тем же механизмом по снижению налоговых выплат, может даже похожими способами, но нацеленность будет именно на увеличение максимальной прибыли. И динамичный процесс оптимизации будет минимизировать налоговые отчисления без ущерба, или ущемления способности получения максимальной экономической выгоды.

Большой экономический словарь Борисова А.Б. раскрывает налоговую оптимизацию как «процесс, связанный с достижением определенных пропорций всех финансовых аспектов сделки или проекта»<sup>37</sup> Но с подобным суждением в налоговом

<sup>37</sup> Вылкова Е.С. Налоговое планирование: теория и практика. СПб, 2014. С.30.

менеджменте некоторые авторы не согласны, и считают, что это понятие больше можно назвать налоговой минимизацией.<sup>38</sup>

В книге Дергачева А.А. с Зотиковым Н. З., Кураковым А. Л., указывается, что под налоговой оптимизацией принято понимать «уменьшение размера налоговых обязательств посредством целенаправленных действий налогоплательщика, включающих в себя полное использование всех предоставленных законодательством льгот, налоговых освобождений и других законных приемов и способов». За основу данного суждения, был принят п.7 ст. 3 НК РФ положения о том, что все неустранимые противоречия, сомнения, и неясности актов законодательства о налогах и сборах разрешаются в интересах налогоплательщика.<sup>39</sup>

Волостнов Н.С. и Киселева О.В. объясняют оптимизацию как – совместную деятельность бухгалтера, юриста, руководителя; постоянный поиск новых оригинальных решений и налоговых схем организации; систематическое изучение литературы описывающей нововведения, а также опыта схожих по деятельности предприятий.<sup>40</sup>

Енц Г.П., формулирует налоговую оптимизацию как разработку некоторых экономических действий, налоговых схем и их документального оформления, направленную на минимизацию налогов в рамках законной деятельности предприятия, т.е. предлагает признать за каждым налогоплательщиком права использования любых законным способов для сокращения своих налоговых обязательств.<sup>41</sup>

В определении Постановления Конституционного Суда РФ от 27.05.2003 г. №9-П, пункт 3. Сообщается: Налоги, в соответствии с правовой позицией Конституционного Суда Российской Федерации, могут считаться законно установленными лишь при условии, что в законе четко определены объекты налогообложения, налогооблагаемая база, суммы налоговых платежей, категории налогоплательщиков и иные существенные элементы налоговых обязательств, и только при соблюдении указанного условия на налогоплательщика может быть возложена закрепленная статьей 57. Конституции Российской Федерации обязанность и,

<sup>38</sup> Вылкова Е.С. Налоговое планирование: теория и практика. СПб, 2014. С. 30.

<sup>39</sup> Д Дергачев А.А., Зотиков Н.З., Кураков А.Л. Налоговое планирование и оптимизация налогообложения. М., 2010. С. 13.

<sup>40</sup> Волостнов Н.С., Киселева О.В. Теоретические основы налогообложения: учебное пособие. Н.Новгород, 2011. С.87.

<sup>41</sup> Енц Г. П. Налоговое планирование: учебное пособие. Сыктывкар, 2010. С. 9.

следовательно, ответственность за ее неисполнение. В случаях, когда законом предусматриваются те или иные льготы, освобождающие от уплаты налогов или позволяющие снизить сумму налоговых платежей, применительно к соответствующим категориям налогоплательщиков обязанность платить законно установленные налоги предполагает необходимость их уплаты лишь в той части, на которую льготы не распространяются, и именно в этой части на таких налогоплательщиков возлагается ответственность за неуплату законно установленных налогов. Следовательно, недопустимо установление ответственности за такие действия налогоплательщика, которые, хотя и имеют своим следствием неуплату налога либо уменьшение его суммы, но заключаются в использовании предоставленных налогоплательщику законом прав, связанных с освобождением на законном основании от уплаты налога или с выбором наиболее выгодных для него форм предпринимательской деятельности и соответственно – оптимального вида платежа.<sup>42</sup>

Суждения перечисленных выше авторов и судебная практика по-своему справедливы, но не однозначны. При анализе упомянутых формулировок видится, что минимизация налогов не должна являться самоцелью для предприятия. Применение ее в налоговом планировании, в конечном счете, увеличивает прибыли предприятия, но какой при этом будет затрачен ресурс на создание схем по минимизации, трудно спрогнозировать наверняка. В большинстве случаев бытует мнение, что неразумно будет пытаться минимизировать налоговое бремя и при этом затратить большое количество средств на обеспечение деятельности выбранной схемы. К примеру, создание оффшорных компаний, перерегистрация при разукрупнении предприятия и т.п., хотя налоговая выгода при такой оптимизации может не перекрывать затраты, на подобные схемы, или же затраты станут равнозначны самой выгоде, примерно 50 на 50.

Проводя исследование вопроса оптимизации налогов на предприятии, видится, что организацию, внедряющую у себя методы эффективного налогового планирования, наряду с другими важными аспектами, еще должна интересоваться не сама по себе величина тех налогов, что необходимо будет уплатить, а больше эффективность принимаемых решений по вложению высвободившихся в результате этой оптимизации налоговых

---

<sup>42</sup> Конституционный суд РФ постановление от 27 мая 2003 г. N 9-П



потоков средств. Результативность менеджмента и его решений заключатся не только в поиске дополнительных источников дохода для предприятия, но и в эффективности действий по высвобождению денежных средств от перераспределения денежных потоков в области налоговых расходов и дальнейшие вложения налоговой прибыли (полученной разницы между оптимизированными суммами налоговых доходов организации и ее налоговых расходов). Оптимизация всегда основывается на выборе эффективных решений. Не являясь равными по значению понятиями, а скорей взаимодополняющими минимизация и оптимизация преследуют одну и ту же цель – снижение налогового бремени налогоплательщиков. В некоторых компаниях минимизацию «образно» трактуют как средство для достижения цели, а оптимизацию уже финансовый менеджмент видит как цель. Цель, эффект от достижения которой, позволяет по критериям оценивать правильность способов снижения фискальных выплат и верность интеграции с расходной политикой предприятия.

Подводя итог сведений по изученной литературе и мнений авторов, описывающих налоговое планирование и оптимизацию, можно сделать вывод, что оптимизация налогов компании будет осуществляться в процессе эффективного налогового планирования, налогового регулирования и внутреннего налогового контроля организации. Ведущая роль в оптимизации налоговых отчислений выделяется методам налогового планирования, которые в широком их смысле включают в себя и разработку налоговой политики предприятия, и методы налогового регулирования и налогового контроля, применяемые (предлагаемые к применению) налогоплательщикам. В самом общем виде в инструментарий налогового планирования включаются *инструменты минимизации налоговых платежей, использования налоговых льгот и выбора методов налогового учета, применения трансфертного ценообразования, реализации налоговой политики организации и налогового учета и от части, без фанатизма использование пробелов в налоговом законодательстве.*

Критерий законности также просматривается при анализе данного вопроса. Более всего можно увидеть, что административный ресурс любого предприятия, вынужден сталкиваться с принятием решений, о том проводить оптимизацию в рамках закона, либо полулегально, или же, совсем не законно. Это можно проследить и в

постановлении конституционного суда и в определениях оптимизации авторов трудов по налоговому планированию – приведенных выше по тексту. Руководители подчас бессознательно, а может, и осознано неверно трактуют данные определения или нормы законов. Получается, что компании в итоге приводят налоговый менеджмент к мало законным, или просто не законным схемам, уклонения или ухода от налоговых обязательств. В этом вопросе в некоторых источниках информации по налоговому управлению не разделяют понятия ухода от налогов, минимизации платежей, уклонения от уплаты, и систематического бегства от уплаты налогов. Авторы данного суждения придерживаются мнения, что все выше перечисленное, будет собой являть оптимизацию, вопрос же будет заключаться, в том в какой «цветовой оттенок» будет «окрашена» схема. Для этого предлагается руководству компаний, для себя определить по какому принципу они готовы действовать. Вернее сказать какую схему они готовы внедрять. И как видится из изученного материала, эта трактовка оптимизации, разделенная на «цветовые» предпочтения также отражает процесс оптимизации наилучшим образом. Критерий моральности, или вернее сказать аморальности при восприятии схемы, при оценке в обществе будет отражать лишь морально психологические качества самого руководителя предприятия. Придерживаясь обозначенного мнения, выходит что, все термины – минимизация, уход, уклонение, бегство и т.п. можно использовать в оптимизационных схемах, но все они должны быть подчинены определенным принципам, от которых лучше решительно не отступать. И для таких компании при выборе оптимизационных методов имеет значение оценочный критерий подхода к выбору – критерий «цвета». «Белая» оптимизация, «серая» оптимизация, «черная» оптимизация. В зависимости от морально-этических взглядов финансового руководства и психологического фона финансового менеджмента предприятия и останавливается выбор на той, или иной схеме. Далее, как показывает практика, если фин. менеджмент склоняется к серым и черным схемам, то в компании резко повышаются налоговые риски. Инспекции федеральных налоговых органов хоть и вынуждены будут трактовать не точно определения в законных нормативных актах в пользу налогоплательщика, все же не упустят возможности привлечь к ответственности не добросовестных налогоплательщиков и тогда компании ждут многочисленные судебные процессы и

доначисления налогов. Тем более уже есть значительная арбитражная практика затрагивающая данные вопросы. Спокойствие административного ресурса компании при внедрении «серых» и «черных» схем не ставится в приоритет и оптимизация налогового бремени достигается за счет повышения налоговых рисков.

Не однозначно, со стороны налоговой инспекции и налогоплательщика трактуются термины ухода и уклонения от уплаты налогов. Одной из форм нарушения налогового законодательства является – *уклонение от уплаты налогов, и уход от налогов*.

«Беспощадная» фискальная политика государства заставляет малый средний бизнес переступать черту дозволенного, при этом какими морально-этическими нормами можно пренебречь решает руководитель сам. Финансовый менеджмент всегда делает выбор между спокойствием, или же экономической выгодой. Не забывать об ответственности финансовому менеджменту помогают Уголовный кодекс и Налоговый кодекс. Более эффективное налоговое планирование, например как показано в учебнике «Налоговый менеджмент, продвинутый курс»<sup>43</sup> строится в совместной деятельности финансового директора, главного бухгалтера, юриста, и руководителя предприятия. Юридическая поддержка в качественной оптимизации играет важнейшую роль, позволяет не уходить в сторону от норм законности и принципов выстраивания оптимизации на предприятии. Более того юридическая составляющая привносит весомый вклад в общий результат, без нее нельзя построить и принципов по которым оптимизация проводится. Одной из ключевых норм закона, с которой работает юридический отдел, при эффективном налоговом планировании, является Статья 199, УК РФ. Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организации.

Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организации путем непредставления налоговой декларации или иных документов, представление которых в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах является обязательным, либо путем включения в налоговую декларацию или такие документы заведомо ложных сведений, совершенное в крупном размере, - наказывается ...<sup>44</sup>.

---

<sup>43</sup> Майбуров И.А., Иванов Ю.Б. Налоговый Менеджмент: продвинутый курс. М., 2014 г.

<sup>44</sup> Уголовный кодекс Российской Федерации от 13.06.1996 N 63-ФЗ (ред. от 31.12.2014) (с изм. и доп., вступ. в силу с 23.01.2015)

Юристам компаний, формирующим основные принципы оптимизации, с уклонением от уплаты налогов позволяет разобраться УК РФ. Уход от налогов, понятие более размытое. Оно включает в себя, попытки не платить налоги очевидным, явным способом, чтобы, не попасть под формулировку действующего законодательства. В разных источниках описываются схемы, как лучше уйти от исполнения возложенных на предприятие как на налогового агента ИФНС функций по начислению и отчислению налоговых платежей в государственный бюджет. Отдельными представителями юридического сообщества прорабатываются схемы берущие за основу пробелы в законодательстве, и используя их в свою пользу, для достижения максимальной прибыли. В литературе встречается, что формулировку «уход от налогов» рассматривают исключительно в одном каком-то периоде, например за квартал, или полугодие. Это может быть обусловлено временными трудностями, которые испытывает предприятие, в связи с факторами, действующими на его экономические показатели извне. Поэтому уход от уплаты налогов чаще всего представляет единовременный характер этой операции.

Бегство от налогов – совсем другое дело. Это систематический, планомерный, размеренный, хорошо спланированный и действенный механизм снижения налогового бремени и попытки снижения рисков налогового бремени в долгосрочном периоде. Бегство от уплаты налогов, несомненно, можно отнести к черным схемам налогового планирования и оптимизации. К примеру, для наглядности и лучшего понимания можно привести следующую схему. Руководство компании, как бы в «интересах работников», издает приказ о сокращённой рабочей неделе, и (по факту работники трудятся те же 40 часов в неделю) тем самым занижает налоговую базу по оплате труда. Меньше поработал, – меньше заработал, меньше подоходный налог и отчисления. Налицо уход от налогов. Высвобождение денежных средств. Этот способ однократно можно считать «серой» схемой ухода от налогов. А если это происходит каждые полгода, то это уже, несомненно, «бегство», перерастающее в «черную» схему. А с точки зрения привлечения к ответственности налоговой инспекцией работодателя по этой операции практически не возможно. Найти состав преступления и подвести под статью представляется практически не возможным. Работник не станет раскрывать, в случае внезапной проверки тот факт, что он на самом деле работает всю неделю, а не три дня. Понимание для работника тех

фактов, что он так же будет получить свою заработную плату, пусть и в «конверте», оставит за собой право работать именно в этой организации, в комфортных условиях, не желая пополнить количество безработных. Кризис в экономике и сокращения на многих предприятиях мотивируют работника закрывать глаза на незаконность подобных действий, и нарушение его прав, так как происходит занижение по сути и пенсионных накоплений. Начальное потребление, вне зависимости от того получает работник доход, или нет, по-прежнему будет иметь место, это наглядно можно увидеть на графике рисунок 5.

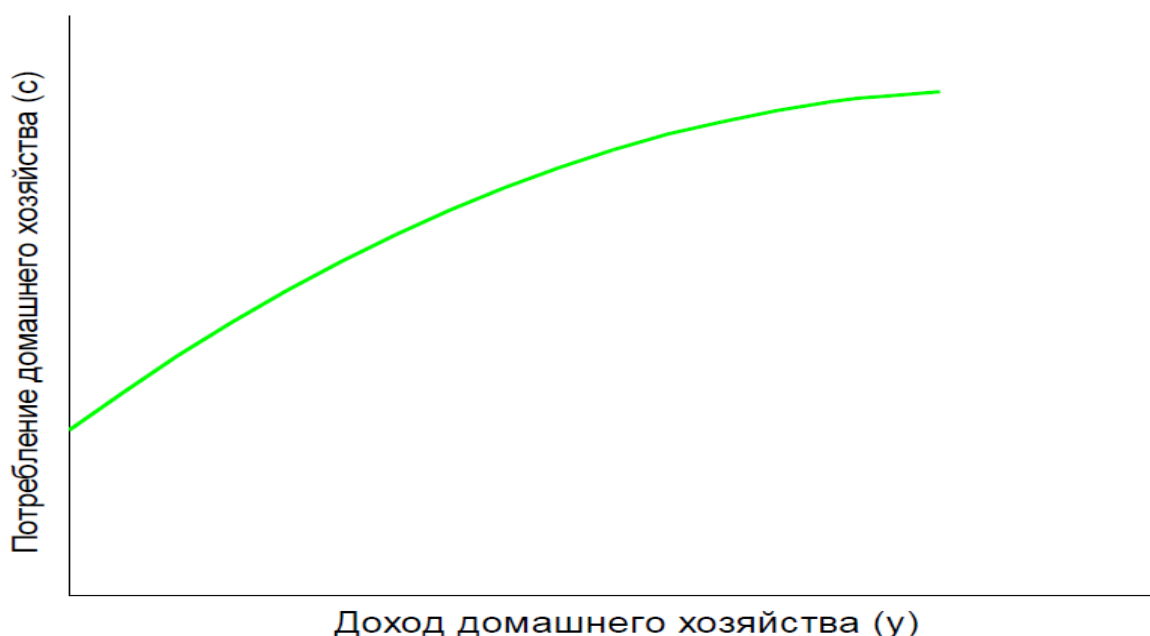


Рисунок 5 – Функция зависимости потребления от дохода домашним хозяйством<sup>45</sup>

А если еще работник обременен долговыми обязательствами, (ипотека, потребительский кредит), то перевес будет в сторону, сохранить рабочее место и заработную плату. Огромную роль в этом вопросе играет сама политика государства. Не эффективность распределения налоговых поступлений в бюджет государства, не прозрачность распределения бюджетных средств, в ряде случаев не качественный

<sup>45</sup> Широкоград Л.Д. Лекционный материал по макроэкономике. СПб, 2014.

административный ресурс, подстегивает и порождает разного вида «серые» и «черные» схемы по уходу от налогообложения.

Причин, из-за которых происходит уход (уклонение) от налогов несколько. Конкретику в этом вопросе вводит к.э.н. Зябриков В.В. в своей работе «Налоговое планирование» материалы по курсу. В своей работе автор указывает, что они (причины уклонения от уплаты налогов) разделены на некоторые группы.

К первой группе автор относит моральные причины, возникшие из-за «обид» в связи с несправедливостью законодательства, а также из-за налоговой перегруженности добросовестных налогоплательщиков в пользу приближенных к власти субъектов, (предпринимателей) в 90-х годах. Тем самым приведшие к утрате доверия к налоговой системе страны.<sup>46</sup> И вдобавок отсутствие стабильности в налоговом законодательстве в целом.

Ко второй группе автор предлагает относить причины, имеющие экономический характер происхождения. Т.е. попытки компенсировать дефицит бюджета государством гнетущей налоговой политикой за счет повышения налогового бремени для предпринимателей и организаций, приводит в действие механизм мотивации предпринимателя по уклонению от уплаты налогов. Возможно, с единственной целью, сохранить экономическую стабильность своей организации.

К третьей группе относятся юридические причины. В общем виде, это неясность для предпринимателя и организаций трактовки применительно к их виду деятельности законов. Не прозрачность налогового администрирования. Вследствие чего появляется негодование у предпринимателя к подобного рода «запутанным», «не ясным» законам и как следствие уклонение от их уплаты.

Причины внедрения оптимизационных схем, понятны и ясны, их можно проследить в СМИ в литературе по налоговому планированию, но принципы, на которых будет строиться, любая оптимизация налогообложения на предприятии, требуют отдельного внимания, об этом и пойдет далее речь.

---

<sup>46</sup> Зябриков В.В. Налоговое планирование. Материалы по курсу СПб 2015. С.7.

### 2.3. Методы и принципы налоговой оптимизации

Базой для проведения эффективного планирования налогов и как следствие оптимизации на предприятии будут являться определенные принципы и методы, основы которых диктуются спецификой экономического положения в стране. Финансовый менеджмент компаний, в который в идеале входят руководитель, главный бухгалтер, финансовый директор, юрист, формируют налоговый бюджет предприятия, составляют учетную политику по налогам и сборам и готовят графики отчислений налогов и придерживаются некоторых ориентиров, правил, и рекомендаций. Эффективный выбор оптимальных решений впоследствии показывает максимальную налоговую выгоду. В основе данных решений лежит правильное начисление налогов, а предварительно и грамотное определение налогооблагаемой базы, а также своевременность отчисления фискальных платежей в бюджет государства. Не отступления от норм законодательства, минимизация рисков, не использование неэффективных, сомнительных схем, все эти факторы в итоге ложатся в основу принципов по внедрению оптимизации на предприятии. Принципы оптимизации дают четкое представление о том, что можно и нужно учитывать, а методы ее проведения дополняют систему этих представления. Основной объединяющей все методы особенность должна являться - законность метода, что позволит снизить налоговые и прочие риски, подрывающие экономическую безопасность на предприятии. Методов, как и принципов оптимизации, превеликое множество, некоторые охарактеризованы и представлены ниже.

Методы оптимизации<sup>47</sup>:

1. Как при использовании принципов, так и при внедрении в привычную систему налоговых отчислений конкретного метода минимизации налогового бремени необходимо обращать внимание на *рациональность* применения соответствующего инструмента, на основе чего и строится метод *замены*. К примеру, при неизменности сущности экономической операции для предприятия, происходит замена одного способа правоотношений (режима налогообложения) с налоговой инспекцией, на другой более эффективный, с менее существенным налоговым бременем. Поэтому актуальность

---

<sup>47</sup> Налоговое планирование и оптимизация налогообложения URL: <http://www.pnalog.ru/> (дата обращения 2015 г.)

данного метода не теряется в общем числе методов, применяемость его на практике ведется повсеместно.

2.Метод, под которым понимается *разделение*, или разукрупнение правоотношений с целью перераспределение налоговых обязательств, с одной крупной формы, которая в принципе способна существовать самостоятельно, в более мелкие хозяйственные операции. Опять же, без ущерба основному виду деятельности. Без ущерба экономическому эффекту, который прежде, до разделения достигался от этого действия.

Нагляднее всего понять этот метод возможно на примере. Обычный договор купли-продажи имущества, можно разукрупнить, *разделить*, на договор по оказанию консультационных (информационных) услуг и договор купли-продажи. Суть, же подобного действия в том, что при получении вознаграждения за договор оказания услуг, вся сумма его может быть отнесена на себестоимость продукции. И этим самым действием уменьшается стоимость имущества, и соответственно налог на имущество. Так как расходы списываются единовременно в части услуг, а не в течении нескольких лет, как при амортизации.

3.Метод коротких денег, или *отсрочки*, заключается в том, что при правильном оформлении первичных документов, можно не выводить подлежащие уплате суммы из оборота на время, разумеется, до следующего налогового периода. Отсюда и второе название «коротких денег», все, что удастся сэкономить в текущем периоде, грамотно перераспределяется и пускается в оборот, с целью получения максимальной экономической выгоды, для предприятия. Как известно ценность денег в текущем периоде намного выше, чем в будущем. Данный метод возможен, по той причине, что срок уплаты налогов за объект налогообложения будет тесно связан именно с датой возникновения правоотношений по этому объекту.

4.Метод *сокращения объекта* налогообложения. Заключается в преднамеренном занижении стоимости имущества, речь идет о рыночной стоимости. Согласно данному методу необходимо сформировать отчет о переоценке, для налога на имущество. Или же если действовать по «белой» схеме, то реально сократить объект имущества, если того позволяет ситуация, без ущерба для ведения деятельности.



5. Нельзя не сказать о методе перераспределения ответственности за крупные налоговые отчисления. Другими словами *делегирование* полномочий по ведению налогового учета другой созданной организации. Полномочия закрепляются в учетной политике. Этот метод набирает все больше сторонников в периоды, когда у бизнеса, нет доверия к административному государственному ресурсу, а политика по налогам и сборам меняется, так часто, что порой финансовый менеджмент не способен уследить за этими переменами.

Были рассмотрены методы, используемые в практической деятельности некоторых компаний. Видится, что они не претендуют на звание безусловно «белая» оптимизация, но позволяют найти компромисс в данном вопросе, не касаясь состояний критических. Важно отметить, что все методы реализуются в условиях полной конфиденциальности, так как разглашение может иметь негативные последствия:

- во-первых, общество негативно относится к действиям направленным на уменьшение налогов;

- во-вторых, повышается вероятность того что, примененный метод оптимизации будет принят на вооружение другими организациями и тогда не минуемо массовое распространение, что впоследствии неизбежно вызовет оперативное изменение законодательства;

- в-третьих, неосторожное высказывание одного из сотрудников предприятия налогоплательщика по поводу удачного обхода налогов может стать источником оперативной информации ИФНС. В дополнение, учитывают, что многочисленное проведение однотипных операций, результатом которых выступает налоговая экономия, активно увеличивает риск усиленного контроля налоговых органов. И при выявлении расхождении с законодательством инспектирующие налоговые органы в данном случае оспаривают результаты операций или их реальную направленность. Главным критерием оценки методов, является направленность действие. А именно направленность на дальнейшее извлечение экономической выгоды. Для руководителей предприятий должно быть правилом, что строить методы оптимизации налоговой нагрузки нельзя исключительно на оценочном суждении зарубежного опыта планирования и налоговой оптимизации, или же только на пробелах, выявленных в законодательстве. Ни в одном не

в другом случае не рекомендуется забывать о том, что любой опыт зарубежных компаний полезно рассматривать будет только исключительно в качестве информации для анализа. А пробелы в законодательстве неустанно «закрашиваются» арбитражной практикой. Поэтому при поиске оптимальных методов эталонное рассмотрение зарубежного опыта или опыта сторонних предприятий и принятие к действию не допускается. Адаптивность к российской экономической системе в первом случае будет минимальна. А во втором специфика бизнеса может кардинально отличаться, хотя с виду может казаться, что все идентично эталону. Наиболее эффективные результаты налоговая оптимизация предприятия приносит при использовании всех методов в комплексе, т.е. использование всего многообразия способов минимизации налогов и тогда получится: «Лучше понемногу много, чем много ничего».

Внедряемые схемы оптимизации налоговых платежей становятся в последнее время все более персонифицированными, и все они подчинены основным принципам, которые и позволяют в конечном итоге говорить о целесообразности выбора метода или объединения всех методов для достижения цели. Обобщая вышесказанное можно выделить что, рассматриваемые схемы, методы, должны подчиняться одному правилу, чтобы считаться «белой» и не менять своего «оттенка». Как видится автору, оно состоит в том, что снижение налоговых платежей путем вывода их из налогового бремени должно сопровождаться благой для компании целью – это достижение деловой цели или с целью получения дохода в будущем периоде.

В литературе по налоговому планированию и менеджменту приводится необъятное количество принципов оптимизации, и применяемость их зависит исключительно от сферы деятельности предприятия, или отрасли права под которое они попадают, режима налогообложения которое было избрано в учетной и налоговой политике на предприятии и т.д. К примеру, в продвинутом курсе «Налогового менеджмента» предлагается выделить общие принципы и специальные<sup>48</sup>.

---

<sup>48</sup> Майбуров И.А., Иванов Ю.Б. Налоговый Менеджмент: продвинутый курс. М., 2014 г. глава 10.2. Принципы и этапы корпоративного налогового менеджмента.

На рисунке 6 представлен общий вид принципов, которые, по мнению авторов, учитываются в налоговом планировании.

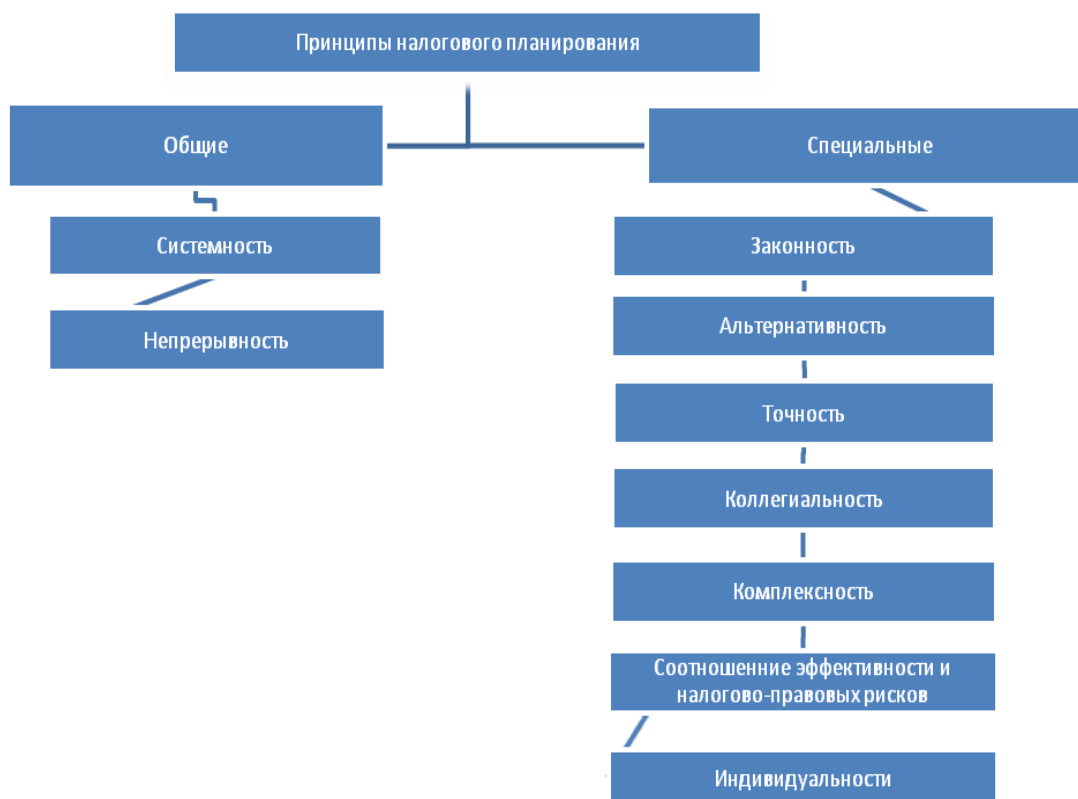


Рисунок 6 – Общие и специальные принципы налогового планирования<sup>49</sup>

В разных информационных источниках по планированию налогообложения на предприятии, описываются множество принципов, и, исходя из этого, не удастся выделить оригинальный и всеохватывающий набор. Многие из предлагаемых принципов довольно похожи. Наиболее подробным, но не исчерпывающим думается, является описание принципов в приведенной на рисунке 6. В ней не случайно разделение на общие и специальные принципы. Под общими принципами, в данном случае авторы понимают, возможность применить их в любой из систем планирования. Специальные, напротив, несут специфическую «нагрузку» планирования налогов на предприятии.

**Принципа системности** подразумевает рассмотрение и внедрение оптимизационного налогового планирования, как составную часть комплексной системы планирования внутри предприятия, в которое входят планирование производственных процессов, снабжения, сбыта, бюджетирование, другая финансово-экономическая

<sup>49</sup> Майбуров И.А., Иванов Ю.Б. Налоговый менеджмент: продвинутый курс. М., 2014. С.455.

деятельность. Системность, другими словами, - эффективное взаимодействие всех служб предприятия, координирование общего плана и налогового.

Так же к общим принципам отнесен **принцип непрерывности**. Основная идея принципа заключается в том, что необходимо «держать руку на пульсе», т.е. постоянно отслеживать нововведения законодательства и перестраивать оптимизационные схемы под него. Анализ ранее разработанных мероприятий по планированию не должен останавливаться, тем самым и будет достигнута непрерывность.

Специфические принципы, направлены уже на «предметную» область оптимизации налогообложения. Принцип соблюдения **законности**. Основополагающий принцип, тонкая грань разделяющая уход от налогов и оптимизацию пропадает именно при отклонении от соблюдения норм законодательных актов и кодексов.

**Альтернативность** позволяет «иметь козырь в рукаве». Для эффективности оптимизации, необходимо учитывать многие риски и для множества вариаций возможных ситуаций, необходимы свои проработанные эффективные схемы.

**Принцип точности** говорит о том, что каждая деталь оптимизационной схемы должна быть продуманна до мелочей. Взвешенный подход и многосторонняя проработка оптимизационных схем поможет придерживаться принципа точности.

Не маловажен принцип **коллегальности**. Создание качественной схемы оптимизации возможно при тесном взаимодействии специалистов узконаправленных специальностей, имеющих обширные знания в области своей деятельности. В команду эффективного налогового менеджмента должны быть включены помимо руководителя имеющего весомый административный ресурс, еще специалист по финансам, юрист, и бухгалтер. Только при совместной деятельности можно выйти на эффективный результат

Принцип **комплексности**, в ряде случаев означает, что к затратам на оптимизацию, необходимо иметь комплексный подход, т.е. суммарно оптимизационная схема не должна превышать налоговую выгоду. Комплексное осмысление всех связанных с оптимизацией потерь и затрат в противовесе к налоговой выгоде взамен.

**Соотношение эффективности налоговых и правовых рисков** данный принцип раскрывает свою сущность уже в своем названии. Все затраты и издержки для приведения налоговой политики компании к оптимизационным схемам, должны быть

перекрыты выгодами достигнутыми от внедряемой оптимизации. Выбор оптимизационной схемы должен учитывать не только явные, очевидные траты, но и совокупные налоговые риски. Возможные штрафы, пени.

Последний принцип, **принцип индивидуальности**, который заключается в персонифицированность относительно предприятия. Применение шаблонных оптимизационных схем, без проработки имеющихся особенностей на предприятии, может усугубить налоговую политику и обременить новыми, проверками, штрафами и т.п.

Выше обозначенные принципы отражены в книге «Налоговый менеджмент» Майбуров И.А., Иванов Ю.Б.<sup>50</sup>

Оптимизация достигается последовательно и планомерно, но, как и любой спланированный процесс, оптимизацию невозможно запустить без сбора соответствующей информации. Для проработки данного вопроса не достаточно овладеть элементарными навыками бухгалтерского и налогового учета. Необходимо иметь слаженный механизм ведения бухгалтерского и налогового учета в компании, отчетливо знать сущность системы налогообложения в РФ, понятия, правила и законы на которых она основывается, кроме того понимать принципы на основе которых строится безопасность в налоговой сфере компании. Некоторые детали налоговой безопасности на уровне предприятия мы рассмотрим в следующей главе.

---

<sup>50</sup> Майбуров И.А., Иванов Ю.Б. Налоговый менеджмент: продвинутый курс. М., 2014. С.455.

## ГЛАВА 3. Источники рисков и угроз в налоговой безопасности на уровне предприятия

### 3.1. Понятие налоговой безопасности на уровне предприятия

В текущих кризисных реалиях, а также в периоды экономической стабильности, множество российских компаний любой из формы собственности и клиентоориентированности сталкивались и сталкиваются с обязательствами по уплате налогов, возникающими в момент совершения хозяйственной деятельности происходящих в компаниях. В результате образуется сложная, но хорошо просчитанная и слаженная система налогового учета, основывающаяся на хозяйственных операциях, произошедших в любой из бизнес единиц компаний. Как любой другой инструмент, который способен изменять финансово-экономическое положение компании и существенно корректировать финансовый результат, налоговая политика, нуждается в защите от угроз и рисков, связанных с воздействием на неё третьих лиц, или внутренних факторов. Вследствие чего выделяется новый вид «активности» в структуре компании – это налоговая безопасность. Понятие налоговой безопасности на предприятии затрагивает чуть-ли не каждый вид деятельности, – будь то сфера реализации продукции, область производства, деятельность связанная с персоналом или менеджментом, взаимодействие с конкурентами и контрагентами, снабжение или закупки, международная деятельность и т.п., – напрямую или косвенно все они, а также те что не упомянуты, как составные части хозяйственной деятельности в компании, сопряжены с налоговыми обязательствами и/или последствиями по ним. Осмотрительный финансовый менеджмент компании, контролирующей хозяйственные операции, большое внимание уделяет возникающим при любом из экономических событий налоговым обязательствам. Делается это для того, чтобы не повысить налоговые риски. Риски, как трактуется в книге «Налоговые риски в системе экономической безопасности» под авторством Пименова Н.А., это – возможная опасность наступления какого-нибудь события с негативными последствиями. В контексте налоговой безопасности – это «вероятность финансовых потерь, связанных с

процессом исчисления и уплаты налогов. В узком смысле – возможность доначисления налогов...»<sup>51</sup>, т.е. не что иное, как риски – это возможное возникновение налоговых санкций (камеральные проверки, изъятие документов, доначисление налогов и т.п.), а возможно в дальнейшем как результат санкций возникновение судебных разбирательств. Судебные тяжбы способны в меньшей степени просто отнять время, а в большей и напрочь блокировать хозяйственную деятельность предприятия. Что в свою очередь чревато финансовыми потерями и ущербом для предприятия. Также не исключается тот факт, что игнорирование налоговой безопасности, особенно в условиях жесткой рыночной конкуренции, губительно скажется и на имидже фирмы, а следовательно проявится в стоимостном выражении на нематериальных активах и в целом на всей стоимости компании. Из чего следует, что налоги и связанные с ними упущения, в какой-то степени, возможно, соотнести и обозначить как самостоятельный объект «тонкой настройки» процесса бизнеса. При не обдуманности и беспечности и не должной осмотрительности весь «механизм тонкой настройки» может оказаться в руках лиц заинтересованных далеко не в процветании предприятия. Исходя из этого, видится, что налоговая политика обязательно ставится под защиту и образует систему налоговой безопасности.

В литературе информация о налоговой безопасности как о самостоятельной системе в структуре экономической безопасности предприятия оказалась не многочисленной. Из ряда источников, в которых проводится авторами анализ действительности российских предприятий и описывающих понятие налоговой безопасности на уровне предприятия, удалось выявить следующее. Значимость и сущность налоговой безопасности на уровне предприятия в какой-то степени помогает раскрыть схема выделяющая место и точки взаимодействия «системы налоговой безопасности», с прочими системами безопасности бизнеса - рисунок 7 <sup>52</sup>.

Данное приведенное суждение, отраженное в схеме, о системе налоговой безопасности рассматриваемое в книге «Опасные налоговые схемы» автора Путилина Д.А., может показаться поверхностной или немного отстранённой от действительности. Но с другой стороны, она может являться описательным ориентиром при создании своих собственных схем в срезе и составе экономической безопасности

<sup>51</sup> Пименов Н.А. Налоговые риски в системе экономической безопасности. М., 2015. С.31.

<sup>52</sup> Путилин Д.А. Опасные налоговые схемы. М., 2009. С.112.

компании. Книга, в которой приведена схема, «ориентирована на владельцев бизнеса, финансовых директоров, главных бухгалтеров, специалистов по налоговому планированию и всех тех работников предприятия, кто так или иначе отвечает за его финансовое благополучие»<sup>53</sup>. Исходя из цитаты, понятно, на какую категорию персонала российских компаний рассчитана приведенная информация. На категорию заинтересованных и остро нуждающихся в данных полученных эмпирическим путем, и соответственно, как видится, подразумевается, что допущение ошибок, не приемлемо, по причине того, что любая оплошность, в конечном счете, выражается в денежном эквиваленте. Схема иллюстрирует и дополняет сведениями формируемый образ налоговой безопасности на уровне предприятия.

---

<sup>53</sup> Путилин Д.А. Опасные налоговые схемы. М., 2009. С.2.





Рисунок 7 – Место системы налоговой безопасности в общей системе безопасности бизнеса<sup>54</sup>

Исследование понятия налоговой безопасности выявило и иное представление о месте и роли налоговой безопасности в структуре экономической безопасности, которое приводится в книге Николая Анатольевича Пименова «Налоговые риски в системе экономической безопасности». «Налоговая безопасность», как трактует ее автор это – «защищённость от внешних и внутренних угроз в налоговой сфере»<sup>55</sup>. Автор выделяет

<sup>54</sup> Путилин Д.А. Опасные налоговые схемы. М., 2009. С.112.

<sup>55</sup> Пименов Н.А. Налоговые риски в системе экономической безопасности, М., 2015. С.48.

что – «налоги и налоговая политика в системе экономической безопасности на уровне государства рассматриваются:

- во-первых, как ресурсный фактор, находящийся в руках государства;
- во-вторых, как инструмент воздействия на экономические и социальные процессы;
- в-третьих, как фактор обратной связи и зависимости государства от налогоплательщиков и секторов экономики»<sup>56</sup>.

Исходя из этого видится что, прорехи в налоговой безопасности на уровне российских предприятий, или не верный способ оптимизации налогообложения и как следствие отсутствие налоговой безопасности, приведет к серьезным финансовым затратам в виде штрафов и т.п. А удельный вес соответствующих налоговых санкций в структуре экономического благосостояния компании может превышать точку жизнеспособности фирмы и стать причиной ее ликвидации, что в свою очередь, никак не выгодно государству в целом, которое заботится о экономике, и на основе налоговых поступлений формирует социальную политику и заботу о гражданах, и «налоговая опасность» бизнеса не может быть для него выгодной.

Для компаний налоговая безопасность это уникальный инструмент контроля финансовых потоков, а следовательно, и составная часть экономической безопасности фирмы и одновременно является индикатором эффективности оптимизации налогообложения. «Показания» этого «индикатора» напрямую коррелируют с факторами налоговых рисков в системах хозяйственной жизни предприятия. Раскрывая налоговую безопасность можно выделить ее составную часть – «налоговую информационную безопасность»<sup>57</sup>. Сущность ее заключается в том чтобы, соблюдая требования законодательства осуществить защиту от несанкционированного доступа к информации отражающей хозяйственные операции, соответственно налоговые обязательства по ним. Подобные превентивные меры способны понизить налоговые риски, где риски в свою очередь – «возможность понести финансовые и иные потери, связанные с процессом уплаты и оптимизации налогов, выраженная в денежном эквиваленте»<sup>58</sup>. Любая

---

<sup>56</sup> Пименов Н.А. Налоговые риски в системе экономической безопасности. М., 2015. С.49.

<sup>57</sup> Путилин Д.А. Опасные налоговые схемы. М., 2009. С.124.

<sup>58</sup> Тихонов Д.Н., Липник Л.Г. Налоговое планирование и минимизация налоговых рисков. М., 2004. С.105.

прокрастинация учета налоговых рисков и реакции на них, в системе экономической безопасности, чревата негативным экономическим эффектом для российских предприятий внедряющих оптимизацию налогообложения.

Законные инструменты понижения налоговых платежей, использования налоговых льгот и выбора методов налогового учета и прочие составные части оптимизации налогообложения, все это являясь аспектами налоговой деятельности в хозяйственной жизни компании, в сущности, ложится в область юрисдикции налоговой безопасности на уровне предприятий. Соблюдение критериев законности и защищенности интересов собственников, являются отправными точками в формировании налоговой безопасности на уровне предприятия.

В итоге видится, что под налоговой безопасностью понимается процесс не допущения возникновения рисков и угроз, являющихся следствием событий неверной налоговой оптимизации предприятия. Что фактически означает не допущение известных негативных налоговых прецедентов, и пресечение действий влекущих за собой неизвестный, однозначно возникающий налоговый риск, при оптимизации налогообложения экономической деятельности компании.

### 3.2. Понятия налоговых рисков, способы их оценки и управления

В предыдущем разделе вкратце было упомянуто о налоговых рисках, в частности и о рисках как о составной части экономической безопасности компаний. Пристальное внимание налоговым рискам уделяется не по личной прихоти каждого из руководителей или финансовых менеджеров компаний. Потребность следовать букве закона predetermined в концепции выездных налоговых проверок. Приведем выдержку из Приказа ФНС: «Согласно Концепции планирования выездных налоговых проверок – это открытый процесс, построенный на отборе налогоплательщиков для проведения выездных налоговых проверок по критериям риска совершения налогового

правонарушения, в том числе общедоступным»<sup>59</sup>. Из чего видится и становится понятным, что не допущение рискованных налоговых прецедентов в хозяйственной деятельности предприятия, позволит и вовсе отвести «пристальный взгляд» налоговых инспекторов, от деятельности компании. В свою очередь анализ литературы по налоговым рискам показал разнообразные представления трактовки рисков.

В частности О.В. Гордеева под налоговым риском понимает – «опасность возникновения непредвиденного отчуждения денежных средств налогоплательщика из-за действий (бездействия) государственных органов и/или органов местного самоуправления». Из данного суждения следует, что налоговый риск, по сути – разновидность рисков финансовых, которые влекут за собой денежные расходы для компании<sup>60</sup>.

Другая интерпретация налоговых рисков просматривается в работе «Налоговые риски: сущность и классификация» авторами которой являются М.И. Мигунова, Т.А. Циркунова. «Налоговые риски – есть неопределенность относительно достижения целей хозяйствующего субъекта, в результате воздействия факторов, связанных с процессом налогообложения, которая может проявиться в виде финансовых (и иных) потерь, либо в возможности получения дополнительной выгоды в результате позитивных отклонений»<sup>61</sup>.

Иное представление о налоговых рисках приведено в книге «Налоговые риски в системе экономической безопасности» Н.А. Пименова. Налоговый риск – это не возможность потери, а ее вероятность<sup>62</sup>. Т.е. автор раскрывает налоговый риск с позиции вероятности потери при недолжной осмотрительности, в момент оптимизации налогообложения, или неверного налогового учета и связанного с этим фактом обязательств по налогам и сборам на предприятии. Приведем выдержку из текста: «Налоговые риски хозяйствующих субъектов – вероятность финансовых и иных потерь в

<sup>59</sup> Приказ ФНС РФ от 30.05.2007 N ММ-3-06/333@ «Об утверждении концепции системы планирования выездных налоговых проверок»

<sup>60</sup> Гордеева О.В. К вопросу об управлении налоговыми рисками // Законодательство и экономика. 2008. №2. С.42.

<sup>61</sup> Мигунов М.И., Циркунов Т.А. Налоговые риски: сущность и классификация // Финансы и кредит. 2005. №33 С.48-52.

<sup>62</sup> Пименов Н.А. Налоговые риски в системе экономической безопасности. М., 2015. С.33.

ходе исполнения ими обязанностей налогоплательщика или налогового агента по формированию бюджетов различных уровней бюджетной системы РФ»<sup>63</sup>

Возможно, риск, в представлении с вероятностной точки восприятия является наиболее отражающим сущность события, как нам видится.

Общее представление о налоговых рисках, которое было сформировано ранее, поможет дополнить их классификация, что по сути будет являться способом их оценки с точки зрения разделения по критерию признака их соотнесения. Фактически это означает, что оценка рисков производится по характеру их проявления по отношению к хозяйственной деятельности предприятия.

Изучение способов оценки «налоговых рисков» в литературе показало наличие разнообразных подходов к оцениванию. В большинстве случаев все оценки разделены на множество групп, что фактически позволяет глубже раскрыть их экономическую сущность и получить большую «прозрачность» представления.

Например риски объединяются при оценке по виду последствий. Т.е. формируются «три группы: риск налогового контроля, риск усиления налогового бремени, риск уголовного преследования налогового характера»<sup>64</sup>. Или, к примеру, более детальная оценка рисков при классификации признака как последствия для организации, приводятся в работе автора А.А. Леушева. Такие последствия как: «доплата налогов, штрафные санкции, уголовная ответственность в отношении руководства, дополнительный налоговый контроль, ухудшение деловой репутации, отзыв лицензии или банкротство»<sup>65</sup>. Но наиболее отчетливо описание подхода к оценке риска ведется в учебнике Н.А. Пименова «Налоговые риски в системе экономической безопасности».

Автором предлагается выявить и разнести все налоговые риски и заполнить таблицу следующего вида:

Таблица 5 – Риски предприятия<sup>66</sup>

№ п/п	Объект риска	Наименование риска	Описание риска	Фактор риска
1	-	-	-	-

<sup>63</sup> Пименов Н.А. Налоговые риски в системе экономической безопасности. М., 2015. С.33.

<sup>64</sup> Тихонов Д.Н., Липник Л.Г. Налоговое планирование и минимизация налоговых рисков. М., 2004. С.106.

<sup>65</sup> Леушев А.А. Методологические подходы к анализу и управлению налоговыми рисками // Финансы и кредит. 2007. №17. С.40.

<sup>66</sup> Пименов Н.А. Налоговые риски в системе экономической безопасности. М. 2015. С.71.

Продолжение таблицы 5

2	-	-	-	-
....	-	-	-	-
n	-	-	-	-

После чего предлагается проанализировать две составляющие: характер возможного понесенного ущерба и вероятность наступления самого риска. Далее необходимо определиться с такими факторами как ошибки, по вине которых и образуется соответствующий налоговый риск. Т.е. вероятность наступления налогового риска фактически будет зависеть от человеческого фактора. Неверно отраженная операция хозяйственной деятельности повлечет возникновение соответствующего риска, причем, чем масштабней будет хозяйственное событие, тем более существенный урон способен нанести возникший по этому событию риск. Получается, что в действительности представленный подход позволит увидеть все возможные риски наглядно, что позволит лучше с ними работать в дальнейшем.

Еще один подход оценки, в свою очередь, показывает – вероятность наступления рискованного события оценивается объективным и субъективным способом. Объективная оценка базируется на определении частоты возникновения рискованной операции, и соответственно рискованного события. Субъективная оценка строится на личном опыте, логических размышлениях (аналогии сторонних компаний и т.п.), экспертном мнении, которое учитывает арбитражную практику. Нельзя утверждать, что подобные оценки все же будут исчерпывающе объективными, но в свою нишу исследования вопроса они определенно способны внести ясность и необходимое для понимания истолкование. На рисунке 8 приводится описательная модель анализа составных частей налоговых рисков.



Рисунок 8 – Анализируемые составляющие налоговых рисков<sup>67</sup>

Также уделено внимание качественной и количественной оценке налогового риска. Это означает, как пишет автор, «установление ориентира в качественном выражении»<sup>68</sup>. Т.е. риску присваивается соответствующий гриф - «минимальный (без рисковая зона), умеренный (зона допустимого риска), предельный (зона критического риска), недопустимый (зона катастрофического риска)». При этом удастся уже у истоков определить степень рискованности по соответствующему хозяйственному событию, выявить наиболее возможно опасный вариант и возможно отказаться от него. Далее все зависит от руководителя предприятия и его аналитических способностей.

Количественный метод оценки риска, в свою очередь проводится путем расчетов, например ущерба в стоимостной оценке, или вычисляются доли отдельных рисков по отношению к рисковому событию, риски объекта в целом и т.д. делается это для того чтобы можно было просчитать антикризисные решения и сопоставить их с

<sup>67</sup> Пименов Н.А. Налоговые риски в системе экономической безопасности. М., 2015. С.72

<sup>68</sup> Там же С.73

изначальными расчетами. Наилучшим образом для этого применимы инструментарию теории исследования операций, теория вероятностей и математической статистики.

После подсчетов, для наглядности и визуализации оценки налоговых рисков, предлагается рисовать карту налоговых рисков, и разносить относительно границы лояльности соответствующие риски. (рисунок 9).

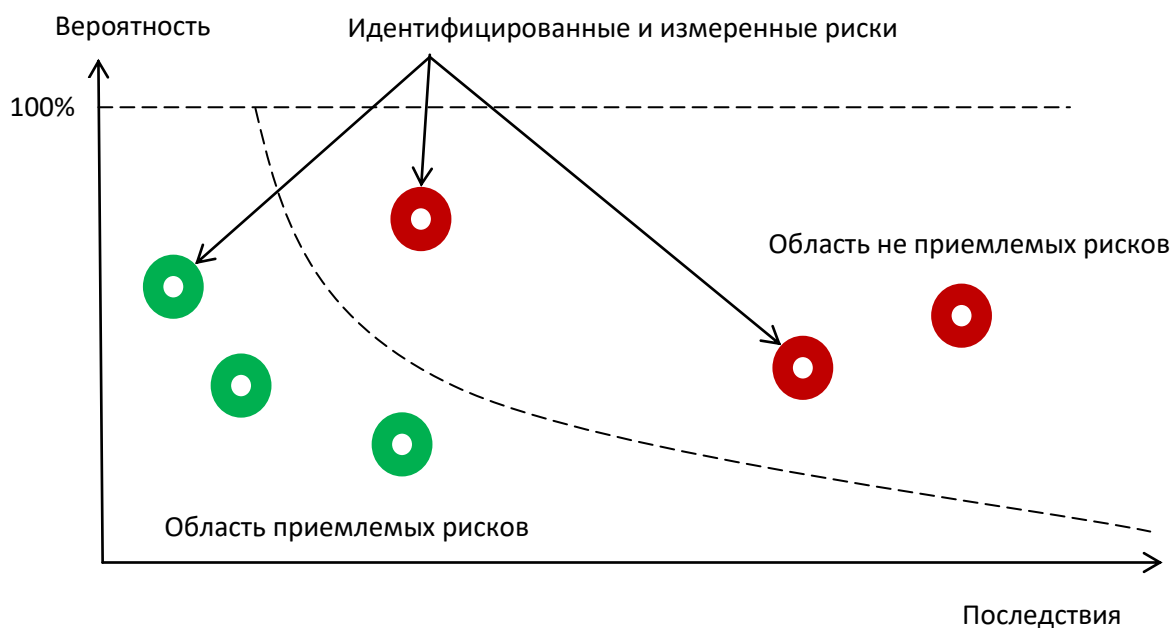


Рисунок 9 – Определение границы лояльности к налоговому риску<sup>69</sup>

Резко возрастает эффективность налогового планирования при должном уделении внимания рискам. Эффективный выбор оптимальных решений налогообложения, построенный на без рисковых операциях, впоследствии показывает максимальную налоговую выгоду. Высвободившиеся средства реинвестируются и приносят новый доход для компании. В основе данных решений лежит правильное начисление налогов, а предварительно и грамотное определение налогооблагаемой базы, а также своевременность отчисления фискальных платежей в бюджет государства. Не отступления от норм законодательства, минимизация рисков, не использование неэффективных, сомнительных схем, все эти факторы в итоге ложатся в основу принципов избегания налоговых рисков.

В действительности, как нам видится при анализе, возможно в систему оценки рисков не лишним было бы ввести итоговые критерии оценки уровня налоговой

<sup>69</sup> Построено автором на основе аналогичного рисунка Пименов Н.А. Налоговые риски в системе экономической безопасности. М., 2015.



безопасности. К примеру, как в свою очередь для оценивания экономической безопасности рассчитываются показатели ликвидности, финансовой устойчивости, платежеспособности и т.п. Так возможно и показатель налоговой безопасности, возможно было бы представить через коэффициент налоговой нагрузки, который мог бы служить «индикатором» налоговой безопасности.

Например: 1. Нвыр = сумма всех начисленных налогов / выручка. 2. Накт = сумма всех начисленных налогов / активы. 3. Нсеб = сумма всех начисленных налогов / себестоимость и т.д.<sup>70</sup>

В сущности, систематизация сведений по методам управления налоговыми рисками позволила трансформировать их в следующий вид. Так к управляемым методам можно отнести – уклонение (избегание), компенсационный метод (самострахование), передача риска (трансферт), снижение возможного влияния риска.

Таким образом, можно сделать вывод о том, что:

- уклонение – основывается на мероприятиях полностью не допускающих данный риск. Ведется стоимостное сопоставление уровня риска по операции с ее возможной доходностью. Если разница существенная, отказ от подобного налогового риска неизбежен.
- самострахование – в основу данного управления кладется принцип принятия риска, и скорее резервирование под него соответствующих финансовых величин. Это означает, что согласно рисунку №1, риск находится ниже границы лояльности и находится в области приемлемых рисков. Сюда же можно отнести и поглощение ущерба (не значительного) как плату за приобретаемые выгоды взамен.
- трансферт – в контексте налоговых рисков это фактически означает – передачу налоговых рисков контрагентам (партнерам) у которых по данному риску больше возможностей для маневра и способностей по минимизации риска. (аутсорсинг, аренда, и т.п.)
- снижение возможного влияния риска – необходимость проявления должной осмотрительности при преодолении соответствующего риска.

<sup>70</sup> Федосимов Б.А. Оценка налоговой нагрузки предприятий // Аудит и финансовый анализ 2008. №4. С.1-4.

При принятии риска, к примеру, и следующими за этим действием последствиями, необходимо заранее понимать недопустимость подрыва успешности компании или нанесение вреда сложившемуся «гудвиллу».<sup>71</sup>

Возможно, в каждом конкретном случае, на практике в компаниях самостоятельно разрабатываются собственные способы управления налоговыми рисками, нам в свою очередь при анализе видится, что изложенные 4 принципа управления рисками, возможно принять за основу и брать как отправную точку при создании собственной.

### 3.3. Источники налоговых рисков при налоговой оптимизации

В основу принципа налоговой оптимизации кладется принцип соблюдения законности и при этом высвобождение соответствующих финансовых выгод, для их дальнейшего реинвестирования в хозяйственную деятельность компании. Примечательно, что ориентиром при выявлении налоговых рисков при оптимизации может являться сама политика выездных проверок ФНС. В частности определенные критерии самостоятельной оценки рисков налогоплательщиками, на основании которых неотвратимы налоговые проверки и т.п.

Налоговые органы в своей деятельности руководствуются приказами и прочими нормативными документами, регламентирующими критерии по которым неизбежны возможные включения налогоплательщиков и агентов в планы налоговых проверок (выездных). Основываясь на Приказе ФНС РФ ОТ 30.05.2007 N MM-3-06/333@ «Об утверждении концепции системы планирования выездных налоговых проверок», видно, что при оптимизации налогообложения на предприятии, помимо персонифицированных факторов, в первую очередь следует обратить внимание именно на главу упомянутого приказа, под названием «Критерии самостоятельной оценки рисков для налогоплательщиков».

Здесь наилучшим образом доводится информация о том, каких следует избегать действий при выстраивании налоговой оптимизации на своем предприятии.

---

<sup>71</sup> Составлено на основе изученных источников, представленных выше по тексту

Видится, что в данном приказе отражен тот минимальный перечень особенностей ведения налогового учета в компании, который существенно способен повысить риск выездной налоговой проверки.

Анализ критериев налоговых рисков для государства, предшествующий выездной налоговой проверке, включает в себя следующие источники налоговых рисков для самих хозяйствующих субъектов:

1. По виду экономической деятельности, у данного налогоплательщика нагрузка существенно меньше, чем средний уровень в данном виде экономической деятельности.
2. В отчетности отражались убытки на протяжении нескольких периодов.
3. Налоговые вычеты за определенный период были довольно значительными.
4. Расходы превалируют над доходами при продаже товаров услуг или работ.
5. Уровень средней заработной платы за месяц, меньше чем у других организаций по данному виду экономической деятельности в данном субъекте РФ.
6. Множественное приближение к пороговому значению установленных НК РФ величин показателей, по которым предоставлено право для налогоплательщиков применять специальные налоговые режимы.
7. Отражение ИП годовой суммы расходов, практически соизмеримой с суммой его дохода.
8. Построение финансово-хозяйственной деятельности без наличия разумных экономических или иных причин (деловой цели). Т.е. заключения договоров с контрагентами-перекупщиками или посредниками ("цепочки контрагентов").
9. Игнорирование налогоплательщиком уведомления, в котором представлены выявленные несоответствия показателей деятельности.
10. Неоднократная "миграция" между налоговыми органами
11. Значительное отклонение уровня рентабельности по данным бухгалтерского учета от уровня рентабельности для данной сферы деятельности по данным статистики.<sup>72</sup>

---

<sup>72</sup> Приказ ФНС РФ от 30.05.2007 N ММ-3-06/333@ «Об утверждении концепции системы планирования выездных налоговых проверок»

Исходя из этих сведений, источники налоговых рисков становятся более прозрачными, для управленцев занятых налоговой оптимизацией на предприятии. Во всех выше обозначенных моментах налоговый орган старается анализировать возможность извлечения необоснованной налоговой выгоды.

Так же при оптимизация должна учитываться и арбитражная практика<sup>73</sup>.

Обобщая приведенные сведения, становится понятным, что источником появления налоговых рисков при оптимизации фактически будет являться любой из выборов действий проводимых в хозяйствующем субъекте. Так как при каждом из возможных вариантов появляется вероятность возникновения дополнительных обязательств по налогам. В попытке упорядочить и систематизировать сведения, было выявлено, что источники возникновения налоговых рисков, возможно разделить по определенным критериям:

- 1) Риски, связанные с исполнением обязанностей налогового агента и самого налогоплательщика<sup>74</sup>;
- 2) Риски связаны с самой финансово-хозяйственной деятельностью хозяйствующего субъекта (представлены выше по тексту)<sup>75</sup>.

Представленная 1-я группа, является внешними налоговыми рисками для хозяйствующего субъекта.

- I) Нарушения, связанные с ошибками (или преднамеренным искажением сведений) при постановке на учет в налоговый орган;
- II) Нарушения связанные с налоговой декларацией. (не представление);
- III) Нарушения связанные с налоговой декларацией. (не верность расчетов в самой декларации);
- IV) Грубое нарушение правил учета доходов и расходов, а также объектов налогообложения (отсутствие первичных документов, неверно составленные первичные документы, подписанные не уполномоченными лицами. Также исправления в банковских и кассовых документах);

<sup>73</sup> Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12.10.2006 N 53

<sup>74</sup> Пименов Н.А. Налоговые риски в системе экономической безопасности М., 2015. С.100

<sup>75</sup> Приказ ФНС РФ от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@ «Об утверждении концепции системы планирования выездных налоговых проверок»

- V) Не полная уплата налога или неуплата вовсе суммы налога;
- VI) Нарушения налогового агента (не удержание налоговых обязательств с налогоплательщика или не перечисления удержанных сумм в бюджет);
- VII) Не соблюдение требований ст. 77 НК. (нарушение порядка владения имуществом которое находится под арестом или в отношении которого приняты обеспечительные меры в виде залога);
- VIII) Не представление в установленный законом срок (10 дней ст. 93 НК), сведений для осуществления налогового контроля;
- IX) Не правомерное не сообщение, сведений по запросу налоговой службы;
- X) Нарушение правил регистрации объектов игорного бизнеса;
- XI) Нарушения предшествующие ответственности изложенной в ст. 129.3 НК.
- XII) Нарушения по контролируемым сделкам (не представление уведомления или не точность сведений в уведомлении)

Таким образом, государство предоставляет бизнесу пространство для маневра и само указывает на индикаторы, критерии и пороговые показатели, которые необходимо учитывать при налоговой оптимизации. Изложенные критерии являются для предприятия источником внешних налоговых рисков.

Подводя итог анализа налоговых рисков, акцент внимания раскрывая термин сводится к тому, что, являясь видом экономической безопасности, налоговая безопасность ведет свое противодействие в отношении возможных материальных и нематериальных потерь (угроз), в чем как думается фактически и заключается сущность проведения налоговой безопасности в компании. Таким образом, угрозы относящиеся к категории налоговых, и будут являться источником налоговых рисков для компании. Процесс противодействия всеми законными способами возникновению подобных рисков и угроз для налоговой безопасности компании в конечном счете и станет считаться налоговой безопасностью компании.

### 3.4. Концепция налоговой безопасности для недопущения выездных налоговых проверок

Поиск рискованных операций, для формирования специалистами по экономической безопасности понимания о потенциально формируемом вреде для компании в упрощенной и доступной модели, включает в себя следующую, предлагаемую автором последовательность действий.

В первую очередь, для осуществления анализа, нам понадобится аккумулировать сведения, отражающие экономическое состояние компании, ее налоговые обязательства и интерпретировать их в приемлемый упрощенный вид. Для этого предлагается провести подробный анализ отчета о финансовом результате, бухгалтерского баланса, налоговой декларации (относительно НДС, налога на прибыль), за исследуемые периоды и выписать следующие показатели, разместив их в таблице 6.

Таблица 6 – Сведения по компании для проведения анализа

Компания:	ООО «Мотель»
Вид деятельности:	Гостиницы, рестораны
Финансовая отчетность: Бухгалтерский баланс	
Активы сальдо начальное 2015 г.	4 319 956 руб.
Активы сальдо конечное 2015 г.	5 769 777 руб.
Финансовая отчетность: Отчет о финансовых результатах	
ФОТ	466 800 руб.
Выручка за 2015 г.	4 300 000 руб.
Чистая прибыль за 2015 г.	(204 432) руб.
Доходы за 2014 г.	3 829 688,92 руб.
Доходы за 2015 г.	4 602 194 руб.
Расходы за 2014 г.	4 022 360 руб.
Расходы за 2015 г.	5 533 540 руб.
Налоговая отчетность	
НДС к вычету	697 806 руб.
НДС, начисленный по налоговой базе	774 000 руб.

Уплаченные налоги	247 810 руб.
Доходы 2014 г.	3 829 688,92 руб.
Доходы 2015 г.	4 602 194 руб.
Расходы 2014 г.	4 400 155 руб.
Расходы 2015 г.	5 155 745,35 руб.

После этого для понимания последовательности совершаемых относительно анализируемой отчетности действий, автору видится целесообразным привести условный алгоритм, отражающий весь процесс в совокупности на рисунке № 10.

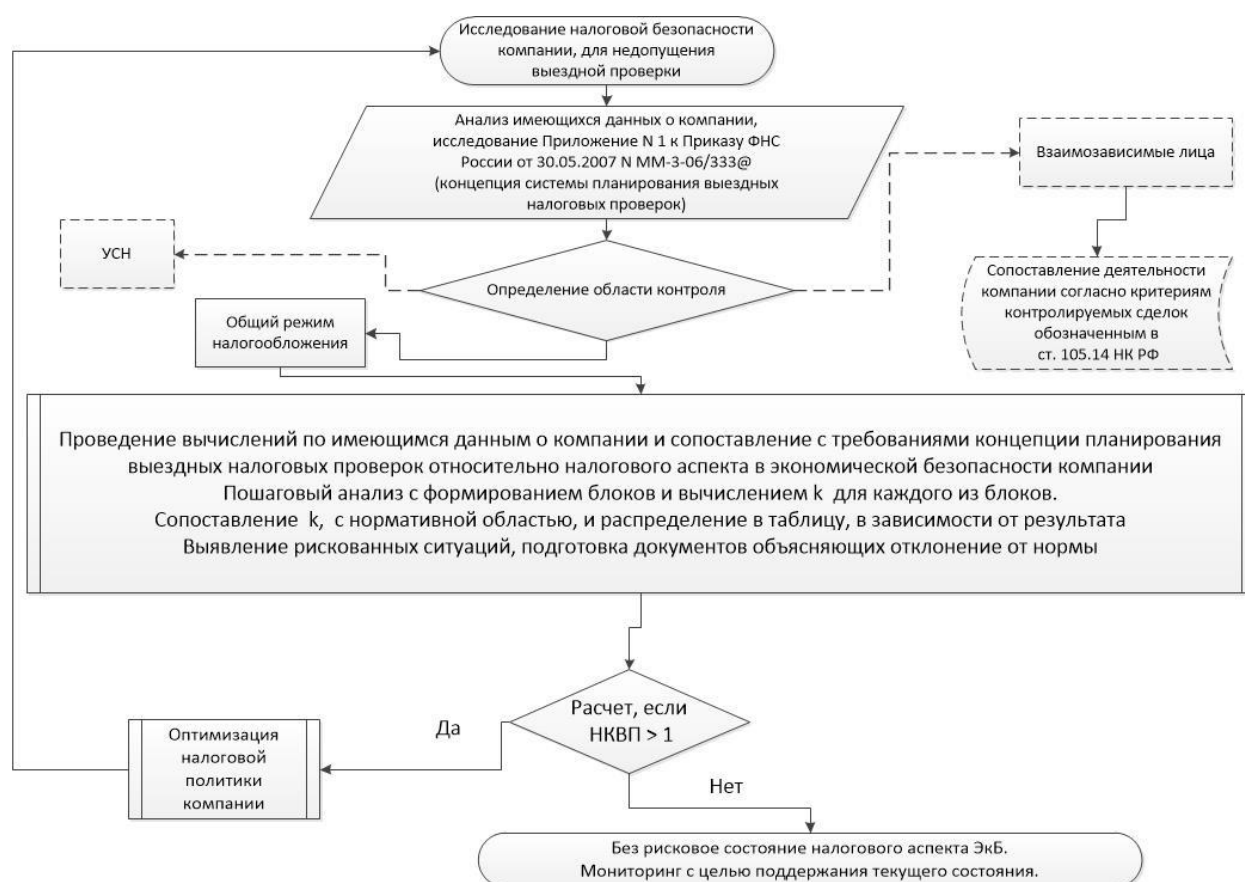


Рисунок № 10 – Алгоритм исследования налоговой безопасности в компании на предмет возможного риска включения в план налоговых проверок ФНС<sup>76</sup>

Следует отметить, что рассматриваемые сюжеты мы предлагаем использовать, если компания находится на общем режиме налогообложения и последовательная реализация блок схемы позволила бы экспресс-анализом выявить текущее состояние налоговой безопасности в компании.

<sup>76</sup> Составлено автором.

Все результаты, получаемые в процессе исследования, которые нам потребуются в расчете итогового показателя состояния рискованности налогового аспекта экономической безопасности, автор предлагает аккумулировать в таблице 7 имеющей вид.

Таблица 7 – Сводная таблица показателей (исходная)

Параметр		1	2	3
		Без рисковое событие, а также попадающее в область порогового значения	Высоко рисковое событие	Нормативная область для $k_i$
Блок $i$	$k_i$	Результат вычислений	Результат вычислений	Критерии соотнесения к без рисков, либо рискованной ситуации

Относительно тех исследуемых критериев налоговой безопасности, которые не могут быть представлены в числовом выражении, а требуют лишь подтверждения наличия либо отсутствия факта нарушения, таким критериям в зависимости от результата исследования будет присваиваться или не присваиваться среднее значение относительно области рискованного промежутка значений.

Например, в бухгалтерской или налоговой отчетности выявлен ФАКТ отражения убытков на протяжении нескольких налоговых периодов, (а именно осуществление организацией финансово-хозяйственной деятельности с убытком в течение 2-х и более календарных лет), - это позволяет присвоить данному событию значение  $k_i = 50$  из области, которая принимается как рискованная и лежит на промежутке определения от  $[0; 100]$  только для данного критерия исследования.

Другими словами, нормативная область для каждого из исследуемых показателей аутентична показателю, исходя из логичности разумности относительно критерия определения показателя.

Так как деятельность компаний многогранна и оценочные критерии концепции выездной налоговой проверки так же затрагивают разнообразные показатели налогового бухгалтерского учета, и разнообразные режимы налогообложения, следует определить и упорядочить зоны исследования и отвести им соответствующие области в виде условных блоков. Это означает, – данную концепцию разделить на блоки, каждый из которых в



своем составе будет анализировать, а также аккумулировать сведения, необходимые для вывода итогового показателя  $k_{\text{НКВП}}$ , (нквп – налоговый коэффициент выездной проверки), который вводится автором как показатель, отражающий текущее состояние налоговой безопасности компании относительно концепции выездной налоговой проверки. Всего предлагается сформировать 10 блоков, в каждом из которых мы проанализируем следующие критерии:

Блок 1: Соотношение рентабельности активов с показателем в данной области;

Блок 2: Соотношение рентабельности продаж с показателем по данной отрасли;

Блок 3: Соотношение налоговой нагрузки компании с налоговой нагрузкой в данной отрасли;

Блок 4: Сопоставление уровня заработной платы в компании с заработной платой по виду экономической деятельности;

Блок 5: Выявление факта отражения в отчетности сумм НДС к возмещению в значительной степени превышающих критический показатель по отношению к начисленному НДС по налоговой базе;

Блок 6: Выявление задокументированных убытков на протяжении нескольких отчетных периодов;

Блок 7: Выявление факта обстоятельств необоснованной налоговой выгоды;

Блок 8: Выявление случаев не представления организацией пояснений на уведомление налогового органа о несоответствии показателей деятельности;

Блок 9: Выявление и учет случаев «миграции» компании между налоговыми органами;

Блок 10: Выявление по налогу на прибыль не соответствия темпов роста расходов по отношению к доходам в бухгалтерской отчетности и темпов роста расходов по отношению к доходам в налоговой отчетности.

И так.

В 1 и 2-ом условном блоке, с момента появления сведений в ФНС о рентабельности по отраслям, которые впоследствии стали использоваться как ориентир

для соотнесения налоговыми инспекторами, необходимо провести расчет двух показателей

$$P_A = \frac{\Pi_{\text{ч.п.}}}{\bar{A}_{\text{период}}} * 100$$

$$P_{\Pi} = \frac{\Pi_{\text{ч.п.}}}{\text{Выручка}} * 100$$

$P_A$  – рентабельность активов;

$\Pi_{\text{ч.п.}}$  – чистая прибыль за период;

$\bar{A}_{\text{период}}$  – средняя величина активов за период;

$P_{\Pi}$  – рентабельность продаж;

$\Pi_{\text{ч.п.}}$  – чистая прибыль;

Выручка – выручка за период

Полученные результаты, предлагается, используя авторскую формулу, сравнив с декларируемыми на сайте ФНС по отрасли, получить некое значение  $X$ :  $(P_A / P_{A_{\text{среднее по отрасли}}}) * 100 = X_1$  ( $P_A$  – отношение строки 190 отчета о финансовых результатах к среднеарифметическому значению валюты баланса на начало периода и на конец).  $(P_{\Pi} / P_{\Pi_{\text{среднее по отрасли}}}) * 100 = X_2$ , ( $P_{\Pi}$  – отношение строки 050 к сумме строк 020, 030, 040 отчета о финансовых результатах) это означает, что, полученные коэффициенты, сравниваются с коэффициентами, взятыми из таблицы «Приложения №4 к приказу ФНС России от 30.05.2007 №ММ -3-06/333@»<sup>77</sup>, и исходя из соотношения найденного внутрифирменного показателя в представленном на сайте ФНС, получаем некий коэффициент, который отражает степень рискованности по данному показателю.

Т.е. к примеру, рассматривая предложенную последовательность действий относительно заранее подготовленных и выписанных ранее сведений для ООО «Мотель». Из сведений, представленных в таблице 6 можно рассчитать среднюю величину активов, которая будет равна 5044867 рублей, мы определим:

$$(P_A) = \frac{-204432}{5044867} = -0,041$$

$$(P_{\Pi}) = \frac{-204432}{4300000} = -0,048$$

<sup>77</sup> Концепция системы планирования выездных налоговых проверок

URL: [https://www.nalog.ru/rn77/taxation/reference\\_work/conception\\_vnp/](https://www.nalog.ru/rn77/taxation/reference_work/conception_vnp/) (дата обращения 19.12.16 г.)

$R_{\text{Асреднее по отрасли}} = \text{отрицательная}^*$ ;

$R_{\text{Псреднее по отрасли}} = 5,8^*$ .

(\*) – рентабельность проданных товаров, работ, услуг и рентабельность активов организаций по видам экономической деятельности в % (гостиницы и рестораны 2015 г.)<sup>78</sup>  
Следует отметить, при совпадении знаков в делимом и делителе при нахождении  $X_i$  исследуемого критерия и критерия по отрасли событие можно считать без рисковым.

После этого найдем соотношения  $X_1$  и  $X_2$

$$1) X_1 = (R_A / R_{\text{Асреднее по отрасли}}) * 100$$

$$2) X_1 = (\text{отр.}/\text{отр.}^*) \times 100 = \text{без рисковое.}$$

$$3) X_2 = (R_P / R_{\text{Псреднее по отрасли}}) * 100$$

$$4) X_2 = (-0,048/5,8^*) \times 100 = -0,83.$$

Из результатов вычислений следует отметить, если полученное значение  $X_1$  или  $X_2 \geq 100$ , то риска нет;

При  $X_1 =$  нет риска (по признаку совпадения знаков - (отр./отр.) $\times 100$ )

При  $X_2 = -0,83$  риск есть.

Далее автор предлагает ввести точки отсечения существенности по исследуемым критериям, так как исходя из концепции выездных налоговых проверок, по некоторым показателям есть допущения в % отношении от пороговых значений в других же их просто нет. Например, исходя из значений, приведенных в примере  $X_2 = -0,83$  можно определить, что до идеальной без рисковой отметки в данном соотношении исследуемой компании не хватило 99.17% пункта, т.е. принимаем за 100% без рисковую ситуацию, вычитаем из нее полученный результат по модулю  $X_2 = 0,83$  и получаем разницу 99,17. ( $k_2$ )

$$100 - 0,83 = 99,17\%$$

И так, введем точки отсечения в существенности по исследуемому критерию.

Если разность ( $k_i$ ) от уменьшаемого (без рискового события) и вычитаемого (найденного соотношения  $X_1$  или  $X_2$ , ложится в область от  $[0; 10]$  то исследуемое событие

<sup>78</sup> Концепция системы планирования выездных налоговых проверок

URL: [https://www.nalog.ru/rn77/taxation/reference\\_work/conception\\_vnp/](https://www.nalog.ru/rn77/taxation/reference_work/conception_vnp/) (дата обращения 19.12.16 г.)

удовлетворяет критическому значению без рискованной ситуации, но требует учета для осуществления контроля. Если попадает в область от [10;100], то событие высоко рискованное, поэтому найденный коэффициент распределим по степени существенности, в авторскую таблицу 8

Таблица 8 – Сводная таблица показателей (блок 1 и 2)

Параметр		1	2	3
		Без рискованное событие, а также попадающее в область порогового значения	Высоко рискованное событие	Нормативная область для $k_i$
Блок 1 и 2	$k_1$	Соответствует отраслевому	-	$(\leq 0)$ выше средне отраслевого; [0; 10] без рискованное [10; 100] высоко рискованное
	$k_2$	-	99,17	

Следует еще раз отметить, если полученный  $P_A$  и  $P_{\Pi}$  (внутрифирменные) численно выше показателя среднеотраслевого в Приложении 4 Концепции системы планирования выездных налоговых проверок, то эти внутрифирменные показатели по данному критерию априори можно считать без рискованными и переходить к исследованию налоговой нагрузки в блоке 3.

В блоке № 3 необходимо произвести оценку налоговой нагрузки предприятия и сопоставить со средним уровнем налоговой нагрузки по хозяйствующим субъектам в конкретной отрасли (виду экономической деятельности). Для этого как видится автору необходимо произвести ряд действий кроме вычисления налоговой нагрузки на предприятие ( $НН_{\Pi}$ ), необходимо вычислить ее отношение к налоговой нагрузке по видам экономической деятельности ( $НН_{ВЭД}$ ) согласно приложению №3 к Приказу ФНС России от 30.05.07 №ММ-3-06/333@<sup>79</sup>, и полученный результат принять за  $X_3$ .

Для получения коэффициента  $НН_{\Pi}$ , отражающего уровень налоговой нагрузки на предприятии применим следующую формулу:

$$НН_{\Pi} = \left( \frac{УН}{В} \right) * 100\%$$

<sup>79</sup> Концепция системы планирования выездных налоговых проверок

URL: [https://www.nalog.ru/rn77/taxation/reference\\_work/conception\\_vnp/](https://www.nalog.ru/rn77/taxation/reference_work/conception_vnp/) (дата обращения 19.12.16 г.)

где, за исследуемый период

НН<sub>П</sub> – налоговая нагрузка на предприятие;

УН – уплаченные налоги;

В – выручка

Пример: исследуемая компания ООО «Мотель» в 2015 году заплатила налогов на сумму 247810 руб., а выручка составила 4300000 рублей. Получаем налоговую нагрузку  $247810/4300000 \times 100 = 5,76 \%$ ,  $247810 \text{ руб. (налоги)} / 4300000 \text{ руб. (выручка)} * 100 = 5,76\%$ . При этом для данного примера основной вид деятельности «гостиницы и рестораны», где налоговая нагрузка по данному виду экономической деятельности (гостиницы и рестораны) за 2015 (НН<sub>ВЭД</sub>) составила 9,0%.

Далее находим коэффициент  $X_3$ , который будет рассчитываться по формуле, где значение уплаченных предприятием налогов (НН<sub>П</sub>) за исследуемый отчетный период сопоставляется со значение налоговой нагрузки по видам экономической деятельности (НН<sub>ВЭД</sub>) из приложения №3 к Приказу ФНС России от 30.05.07 №ММ-3-06/333@<sup>80</sup>. Формула имеет вид:

$$X_3 = \left( \frac{\left( \frac{УН}{В} \right) * 100\%}{НН_{ВЭД}^{81}} \right) * 100$$

УН – уплаченные налоги;

В – выручка;

НН<sub>ВЭД</sub> – значение налоговой нагрузки по видам экономической деятельности.

Подставим полученные ранее значения примера в формулу отношения (НН<sub>П</sub>) к (НН<sub>ВЭД</sub>) и получим:

$$X_3 = \frac{5,76}{9} * 100 = 64 \%$$

Фактически это означает, что уплаченные организацией налоги, на 64 % удовлетворяют требованиям предъявляемым к данному виду экономической деятельности, т.е. принимаем за 100% без рисковую ситуацию, вычитаем из нее полученный результат  $X_3 = 64$  и получаем разницу 36 ( $k_3$ ).

<sup>80</sup> Концепция системы планирования выездных налоговых проверок

URL: [https://www.nalog.ru/rn77/taxation/reference\\_work/conception\\_vnp/](https://www.nalog.ru/rn77/taxation/reference_work/conception_vnp/) (дата обращения 19.12.16 г.)

<sup>81</sup> Там же приложение №3

$$100-64 = 36\%$$

На основании расчета, введем точки отсечения в существенности по исследуемому критерию. Если разность,  $(k_3)$ , от уменьшаемого (без рискового события) и вычитаемого (найденного соотношения  $X_3$ ), ложится в область от  $[0; 100]$  то исследуемое событие не удовлетворяет критическому значению без рисковей ситуации, и требует учета для осуществления контроля, а также подготовки документов, объясняющих обоснованность подобных отклонений. Найденный коэффициент,  $(k_3)$ , распределим в авторскую таблицу 9

Таблица 9 – Сводная таблица показателей (блок 3)

Параметр		1	2	3
		Без рисковое событие, а также попадающее в область порогового значения	Высоко рисковое событие	Нормативная область для $k_i$
Блок 3	$k_3$	-	36	$(\leq 0)$ выше средне отраслевого; $[0; 100]$ высоко рисковое

После определения требуемого для дальнейшего расчета значения по НН и разнесения в таблицу, нам видится необходимым выявить наличие факта выплат среднемесячной заработной платы на одного работника ниже среднего уровня по виду экономической деятельности в субъекте Российской Федерации, что ложится в основу блока №4.

Для реализации блока №4, необходимо произвести расчет коэффициент  $X_4$ , который будет рассчитываться по формуле, отношения среднемесячной номинальной начисленной заработной платы работника организации к среднемесячной номинальной начисленной заработной плате работников организаций по видам экономической деятельности, взятых из открытых источников государственной статистики<sup>82</sup> :

$$X_4 = \left( \frac{\text{среднемесячная заработная плата}}{\text{среднемесячной заработной плате по виду ЭД}} \right) * 100$$

<sup>82</sup> Федеральная государственная статистика

URL; [http://www.gks.ru/wps/wcm/connect/rosstat\\_main/rosstat/ru/statistics/wages/labour\\_costs/#](http://www.gks.ru/wps/wcm/connect/rosstat_main/rosstat/ru/statistics/wages/labour_costs/#) (дата обращения 19.12.16)

Пример: Организация в 2015 году выплатила сотрудникам 466800 руб. Из расчета на 2-х человек, средняя заработная плата на одного человека в месяц составила 19450 рублей. При этом для данного примера основной вид деятельности «гостиницы и рестораны», где средняя заработная плата составляет 20625,80 рублей в месяц<sup>83</sup>. Рассчитаем

$$X_4 = \left( \frac{19450}{20625,80} \right) * 100 = 94,3$$

Это означает, что выплаченная организацией среднемесячная заработная плата на одного сотрудника, лишь на 94,3 % удовлетворяют требованиям, предъявляемым к уровню заработной платы по данному виду экономической деятельности, (здесь гостиницы и рестораны). Далее исходя из того что, без рисковая ситуация соответствует 100%, в исследуемом соотношении  $X_4 = 94,3$  вычитаем из 100 и получаем разницу 5,7 ( $k_4$ ).

$$100 - 94,3 = 5,7\%$$

На основании расчета, введем точки отсечения в существенности по исследуемому критерию. Если разность, ( $k_4$ ), от уменьшаемого (без рискового события) и вычитаемого (найденного соотношения  $X_4$ ), лежит в области определения от  $[0; 100]$ , то исследуемое событие не удовлетворяет критическому значению без рисковей ситуации, и требует учета для осуществления контроля, и оптимизации а также подготовки документов, объясняющих обоснованность подобных отклонений. Поэтому найденный коэффициент, ( $k_4$ ). Целесообразно соотнести к рискованным в таблице 10.

Таблица 10 – Сводная таблица показателей (блок 4)

Параметр		1	2	3
		Без рисковое событие, а также попадающее в область порогового значения	Высоко рисковое событие	Нормативная область для $k_i$
Блок 4	$k_4$	-	5,7	( $\leq 0$ ) выше средне отраслевого; [0; 100] высоко рисковое

<sup>83</sup> Гостиницы и рестораны средняя заработная плата 2015 год.

URL; [http://www.gks.ru/wps/wcm/connect/rosstat\\_main/rosstat/ru/statistics/wages/labour\\_costs/#](http://www.gks.ru/wps/wcm/connect/rosstat_main/rosstat/ru/statistics/wages/labour_costs/#) (дата обращения 22.12.16 г.)

В блоке 5 проведем исследование факта отражения в налоговой отчетности значительных сумм налоговых вычетов за определенный период, для этого проведем оценку по формуле, которая покажет отношение вычетов по НДС за 12 месяцев к сумме начисленного по налоговой базе по НДС налога, за тот же период. В последствии, проведем сравнение с установленным в концепции системы планирования выездных налоговых проверок, регламентируемой Приказом ФНС России от 30.05.2007 №ММ -3-06/333@<sup>84</sup>, значением по данному критерию в 89% допустимых.

Для реализации исследования в блоке №4, необходимо произвести расчет коэффициент  $X_5$ ,

$$X_5 = \frac{\text{вычет по НДС}}{\text{НДС начисленный по налоговой базе}} * 100\%$$

Пример:

Организацией ООО «Мотель» в отчетном периоде реализовано товаров на сумму 4300000 руб. (в т.ч. НДС 774000), и ранее купленные материалы (товар) 3876700 руб. (в т.ч. НДС 697806)

$$X_5 = \frac{774000}{697806} * 100 = 110,92\%$$

Исходя из полученного результата, и понимания, что  $X_5$  превышает без рисковую ситуацию, соответствующую 89%, обозначенным согласно концепции системы планирования выездных налоговых проверок утвержденных приказом ФНС России от 30.05.2007 №ММ -3-06/333@<sup>85</sup>, в исследуемом критерии, найдем количество пунктов которые позволят нивелировать риск по данному критерию. Для этого рассчитаем коэффициент ( $k_5$ ). Исходя из того что без рисковая ситуация соответствует 89%, в исследуемом соотношении  $X_5 = 110,92$  вычитаем из 89 и получаем разницу ( $k_5$ ). с отрицательным показателем, т.е. ( $k_5$ ). = (-21,92)

Если разность, ( $k_5$ ). от уменьшаемого (без рискового события) и вычитаемого (найденного соотношения  $X_5$ ), ложится в область от  $(-\infty; 0]$  то исследуемое событие не

<sup>84</sup> Концепция системы планирования выездных налоговых проверок  
URL: [https://www.nalog.ru/rn77/taxation/reference\\_work/conception\\_vnp/](https://www.nalog.ru/rn77/taxation/reference_work/conception_vnp/) (дата обращения 19.12.16 г.)

<sup>85</sup> Концепция системы планирования выездных налоговых проверок  
URL: [https://www.nalog.ru/rn77/taxation/reference\\_work/conception\\_vnp/](https://www.nalog.ru/rn77/taxation/reference_work/conception_vnp/) (дата обращения 19.12.16 г.)



удовлетворяет критическому значению без рискованной ситуации, и требует учета для осуществления контроля, а также подготовки документов, объясняющих обоснованность подобных отклонений. Найденный коэффициент, ( $k_5$ ). распределим в таблицу 11.

Таблица 11– Сводная таблица показателей (блок 5)

Параметр		1	2	3
		Без рискованное событие, а также попадающее в область порогового значения	Высоко рискованное событие	Нормативная область для $k_i$
Блок 5	$k_5$	-	-21,92	[0; 100] без рискованное $(-\infty; 0]$ высоко рискованное

Следующий (№6) блок данных рассматривает отражение в бухгалтерской или налоговой отчетности убытков на протяжении нескольких налоговых периодов, а именно осуществление организацией финансово-хозяйственной деятельности с убытком в течение 2-х и более календарных лет.

Для этого, произведем анализ отчета о финансовом результате компании за отчетный периоды в динамике 2-х лет, и осуществим проверку налоговых деклараций за отчетный периоды, так же в динамике 2-х лет. В случае выявления наличия фактически задокументированных убытков, в динамике по данному критерию, т.е. наличие события высоко рискованной ситуации, которой соответствует область значений от [0; 100],  $k_6$  присваивается среднее значение = 50 и разносится в таблицу 12.

Таблица 12 – Сводная таблица показателей (блок 6)

Параметр		1	2	3
		Без рискованное событие, а также попадающее в область порогового значения	Высоко рискованное событие	Нормативная область для $k_i$
Блок 6	$k_6$	-	50	[0; 100] высоко рискованное

В блоке 7 необходимо произвести сопоставительный анализ соответствия проводимой в организации деятельности обстоятельствам, свидетельствующим о

получении необоснованной налоговой выгоды, которые указаны в Постановлении Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12.10.2006 N 53.

И далее при выявлении факта наличия данных обстоятельств в организации, которые ложатся в область высоко рискованных значений от  $[0; 100]$ , данному факту соответствует  $k_7$ , равный среднему значению критической области определения  $k_7 = 50$ , подлежит учету сведений в таблице 13.

Таблица 13 – Сводная таблица показателей (блок 7)

Параметр		1	2	3
		Без рискованное событие, а также попадающее в область порогового значения	Высоко рискованное событие	Нормативная область для $k_i$
Блок 7	$k_7$	-	50	$[0; 100]$ высоко рискованное

В блоке 8 проводится анализ наличия факта непредставления организацией пояснений на уведомление налогового органа о выявлении несоответствия показателей деятельности.

В случае выявления факта наличия данных обстоятельств в организации, которые ложатся в область высоко рискованных значений от  $[0; 100]$ , данному факту соответствует  $k_8$ , равный среднему значению критической области определения  $k_8 = 50$ , подлежит учету сведений в таблице 14.

Таблица 14 – Сводная таблица показателей (блок 8)

Параметр		1	2	3
		Без рискованное событие, а также попадающее в область порогового значения	Высоко рискованное событие	Нормативная область для $k_i$
Блок 8	$k_8$	-	50	$[0; 100]$ высоко рискованное

В блоке 8 проводится анализ наличия факта «миграции между налоговыми органами» а именно 2 и более раз снятия с учета и постановка на учет в налоговых органах налогоплательщика в связи с изменением места нахождения.

При выявлении таковых обстоятельств в организации, которые ложатся в область высоко рискованных значений от  $[0; 100]$ , данному факту соответствует  $k_9$ , равный среднему значению критической области определения  $k_9 = 50$ , подлежит учету сведений в таблице 15.

Таблица 15 – Сводная таблица показателей (блок 9)

Параметр		1	2	3
		Без рискованное событие, а также попадающее в область порогового значения	Высоко рискованное событие	Нормативная область для $k_i$
Блок 9	$k_9$	-	50	$[0; 100]$ высоко рискованное

В блоке 10 по налогу на прибыль мы выявляем несоответствие темпов роста расходов по сравнению с темпом роста доходов по данным налоговой отчетности с темпами роста расходов по сравнению с темпом роста доходов, отраженными в финансовой отчетности.

Для этого из отчета о финансовом результате за соответствующие периоды (в динамике) и из налоговых деклараций за соответствующие периоды соберем сведения и подставим в таблицу 16.

Таблица 16 – расчетно-аналитическая таблица соотношения темпов роста расходов над доходами по данным бухгалтерского учета к темпам роста по данным налогового учета

	По данным бухгалтерского учета		По данным налогового учета	
	Доходы	Расходы	Доходы	Расходы
<b>2014 год (руб.)</b>	3829688,92	4 022 360	3829688,92	4 400 155
<b>2015 год (руб.)</b>	4 602 194	5 533 540	4 602 194	5 155 745,35
<b>Соотношение между доходами и расходами</b>	4 602 194/ 3829688,92=1,27	5 533 540/ 4 022 360=1,5	4 602 194/ 3829688,92=1,27	4 155 745,35/ 3 400 155=1,22

Продолжение таблицы 16

-	1,27	1,5	1,27	1,22
Темп роста показателя по сравнению с прошлым годом	1,5/1,27		1,22/1,27	
Отношение показателей	1,5/1,27 ≠ 1,22/1,27			

Исходя из полученного результата не соответствия отношения показателей, которые по факту наличия ложатся в область высоко рискованных значений от  $[0; 100]$ , данному факту соответствует  $k_{10}$ , равный среднему значению критической области определения  $k_{10} = 50$ , и учитывается в таблице 17.

Таблица 17 – Сводная таблица показателей (обобщенная с 1 по 10 блоки)

Параметр		1	2	3
		Без рискованное событие, а также попадающее в область порогового значения	Высоко рискованное событие	Нормативная область для $k_i$
Блок 1 и 2	$k_1$	Соответствует отраслевому		$(\leq 0)$ выше средне отраслевого; $[0; 10]$ без рискованное; $[10; 100]$ высоко рискованное
	$k_2$	-	99,17	
Блок 3	$k_3$	-	36	$(\leq 0)$ выше средне отраслевого; $[0; 100]$ высоко рискованное
Блок 4	$k_4$	-	5,7	$(\leq 0)$ выше средне отраслевого; $[0; 100]$ высоко рискованное
Блок 5	$k_5$	-	-21,92	$[0; 100]$ без рискованное; $(-\infty; 0]$ высоко рискованное
Блок 6	$k_6$	-	50	$[0; 100]$ высоко рискованное
Блок 7	$k_7$	-	50	$[0; 100]$ высоко рискованное
Блок 8	$k_8$	-	50	$[0; 100]$ высоко рискованное

Продолжение таблицы 17

Блок 9	$k_9$	-	50	[0; 100] высоко рисковое
Блок 10	$k_{10}$	-	50	[0; 100] высоко рисковое

После получения искомых значений, предлагается ввести нормирующий коэффициент. Для этого анализируя столбец «высоко рисковое событие» таблицы 17, мы определяем наличие фактов критического положения дел в исследуемых областях. Применительно к каждой из них мы проводим детальную проверку, которая показывает, что полученные результаты хотя и относятся к рискованным событиям, но имеют разумное обоснование (экономическую направленность, следуют деловой цели, или например, отражают отличный финансовый результат для инвесторов, но в следующем периоде показывают лишь убытки и т.п.). В целом, при наличии разумных и исчерпывающих пояснений по каждому из «высоко рискованных» событий, а именно соответствующим им подтверждениям разумности и обоснованности, такому событию присваивается «нормирующий коэффициент» соответствующий числовому значению аналогичному в столбце 2 «высоко рискованные» события. И заполняется столбец «Нормирующий показатель».

Для наглядности применительно к исследуемому примеру заполним столбец «Нормирующий показатель» и отразим в нем все подтвержденные и обоснованные расхождения относительно критических значений, но относительно  $k_2$ ,  $k_3$ ,  $k_6$ ,  $k_7$ , в процессе анализа, мы например не смогли выявить обосновать и разумность их отклонений. Опираясь на существующие сведения, разнесем нормирующий показатель в таблицу 18 и получим:

Таблица 18 – Итоговая сводная таблица исследуемых показателей

Параметр		Без рисковое событие, а также попадающее в область порогового значения	Высоко рисковое событие	Нормативная область для $k_i$	Нормирующий показатель
Блок 1 и 2	$k_1$	Соответствует отраслевому	-	( $\leq 0$ ) выше отраслевого; [0; 10] без рисковое; [10; 100] высоко рисковое	Нет обоснования
	$k_2$	-	99,17		

Продолжение таблицы 18

Блок 3	$k_3$	-	36	$(\leq 0)$ выше средне отраслевого; $[0; 100]$ высоко рисковое	Нет обоснования
Блок 4	$k_4$	-	5,7	$(\leq 0)$ выше средне отраслевого; $[0; 100]$ высоко рисковое	5,7
Блок 5	$k_5$	-	-21,92	$[0; 100]$ без рисковое; $(-\infty; 0]$ высоко рисковое	-21,92
Блок 6	$k_6$	-	50	$[0; 100]$ высоко рисковое	Нет обоснования
Блок 7	$k_7$	-	50	$[0; 100]$ высоко рисковое	Нет обоснования
Блок 8	$k_8$	-	50	$[0; 100]$ высоко рисковое	50
Блок 9	$k_9$	-	50	$[0; 100]$ высоко рисковое	50
Блок 10	$k_{10}$	-	50	$[0; 100]$ высоко рисковое	50

Таким образом, формируем итоговую формулу, которая позволяет численно оценить обеспечение налоговой безопасности в компании относительно концепции включения в список проведения выездных налоговых проверок. Для чистоты вычисления любые из  $k_i$  имеющих отрицательные значения, следует представить по модулю.

Так получаем:

Формула № 1

$$\frac{\sum_1^n k_i}{\sum_1^n \text{НП}_i} = \frac{|k_1 + k_2 + k_3 + k_4 + k_5 + k_6 + k_7 + k_8 + k_9 + k_{10}|}{|\text{НП}_{k_1} + \text{НП}_{k_2} + \text{НП}_{k_3} + \text{НП}_{k_4} + \text{НП}_{k_5} + \text{НП}_{k_6} + \text{НП}_{k_7} + \text{НП}_{k_8} + \text{НП}_{k_9} + \text{НП}_{k_{10}}|} =$$

Где  $|k_i|$  – рассчитываемые коэффициент по каждому из исследуемых параметров блоков;

$|\text{НП}_{k_i}|$  – нормирующий показатель по каждому из исследуемых  $|k_i|$ , присваиваемый соответствующему коэффициенту, в момент обнаружения

документального подтверждения или обоснования ситуаций уводящих исследуемый критерий в зону высоко рисковых событий.

Результирующий коэффициент, полученный в результате расчета, будет называться  $k_{\text{НКВП}}$ . Для понимания полученного результата следует определить область значений, отражающую отсутствие налогового риска в экономической безопасности компании

$$1 < k_{\text{НКВП}}$$

При попадании в данную область вероятность включения в список проведения выездной налоговой проверки стремится к 1.

Пример: подставим собранные в таблице 18 данные в Формулу № 1:

$$\frac{99,17 + 36 + 5,7 + 21,92 + 250}{5,7 + 21,92 + 150} = 2,32$$

Вывод: в результате анализа выявлено, что анализируемая компания ООО «Мотель», не способна будет избежать налоговой проверки т.к.  $k_{\text{НКВП}}$  не удовлетворяет области без рисковых значений утвержденных и обозначенных в концепции выездных налоговых проверок.

В данном условном примере был выявлен высокий риск, но при проведении аналогичного исследования относительно других компаний так же возможен и положительный результат, т.е. при  $k_{\text{НКВП}} < 1$ . Добившись подобного показателя, следует сопоставить деятельность компании с критериями указанными в пункте 12 концепции планирования выездных налоговых проверок утвержденных приказом ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@. 12 пункт указывает на «Ведение финансово-хозяйственной деятельности с высоким налоговым риском», что само по себе требует более глубокого анализа экономического состояния фирмы. Налоговая инспекция в свою очередь в качестве демонстрации предоставляет информацию с примерами и образцами налоговых субъектов, которые являются не добросовестными налогоплательщиками и ведут деятельность с высокими рисками (Приложение), в надежде, что вновь созданные компании не будут повторять их ошибок и изначально нивелируют налоговые риски своего предприятия.

Вывод: Исследуемые критерии налоговой безопасности, не принимающие крайние возможные значения показателей учета, позволяют не привлекать внимания

налоговой инспекции. Основные показатели, подлежащие отражению в налоговых декларациях и формирующие налоговый учет, следовало бы старательно просчитывать в начале деятельности фирмы и именно на этом этапе, как видится автору, следует пристальное внимание уделить и налоговой безопасности создаваемой налоговой политики. Отдачей от своевременно организованной грамотной налоговой безопасности станет стабильность компании на рынке и состоятельность действующих лиц ведущих ее к успеху.



## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

По итогам написания работы, и анализа сведений, рассмотренных при проведении исследования, источников информационных ресурсов, которые были при этом изучены, автор пришел к следующим выводам.

В процессе исследования и изучения уже имеющихся сведений относительно налогового аспекта экономической безопасности предприятия было сформировано и разъяснено понятие экономической безопасности предприятия. Раскрывая декларируемое, было проделано следующее:

- Определены два подхода к определению термина экономическая безопасность, а именно с позиции защищенности от угроз и представление такого состояния предприятия при котором оно способно к дальнейшему ведению деятельности и процветанию. По изученным источникам раскрыты и представлены составляющие экономической безопасности, концепция, источники угроз. Выдвинуто предположение о стереотипности взглядов, при определении концептуальных основ создаваемой концепции экономической безопасности на предприятии. Приведена типичная схема создаваемой экономической безопасности на предприятии;

- Сформировано представление о сущности налогообложения в России, были изучены и представлены теоретически возможные состояния налоговой нагрузки на предприятия, провоцирующие его экономить на налоговых отчислениях и «уходить в тень». Для понимания специфики данного вопроса, изучались налоги уплачиваемые организациями в России, а именно налог на добавленную стоимость, акцизы, налог на прибыль. Для исчерпывающего осознания и представления налоговой системы государства, были приведены статистические данные по собираемости основных видов налогов.

- В результате сформировавшегося представления о сущности налогообложения в государстве, актуализировалась потребность в понимании механизмов и основ, отталкиваясь от которых формируется налоговая политика в компаниях. Как следствие данному суждению, мы рассмотрели понятие налоговой оптимизации, а также некоторые практически применяемые методы и принципы ее реализации. При этом

посильно пытались выявить отличие минимизации налогов от оптимизации. Рассматривали разнообразные принципы налогового планирования;

- Опираясь на изученный и представленный материал, мы предложили по своему мнению определить понятие налоговой безопасности на уровне предприятия, при этом подкрепив наши суждения изученными представлениями по данной проблематике некоторого количества авторов. Кроме этого определились с понятием налоговых рисков, и способами их оценки и управления. Привели понятие налоговой безопасности, как процесс не допущения возникновения рисков и угроз, являющихся следствием событий неверного налогового планирования или оптимизации предприятия;

- Выявили источники налоговых рисков при проведении налоговой оптимизации. Основными критериями оценивания рискованности мы приняли концепцию планирования выездных налоговых проверок, ИФНС. Упорядочив сведения, продемонстрировали критерии источников внешних налоговых рисков и внутренних для компании;

Впоследствии появившегося абстрактного представления о налоговом аспекте экономической безопасности, автор предложил идею и разработал концепцию налоговой безопасности на примере не эффективного предприятия, для недопущения выездных налоговых проверок. Концепция, как видится автору, позволила бы в численном выражении оценить текущее положение дел касательно налогового аспекта налоговой безопасности компании. Подобное суждение возможно объективно продемонстрирует состояние защищенности в налоговой сфере в экономической деятельности компании, и отталкиваясь от полученных значений появится возможность формировать изменения в налоговом учете предприятия и после проделанной работы вновь провести соответствующий анализ и сопоставить результат. Как видится автору измеримый показатель, более достоверный индикатор текущего положения дел в налоговом аспекте, нежели абстрактное представление о налоговой безопасности в компании. Возможно предложенная модель оценивания и ее конечный результат позволили бы к примеру ключевой фигуре в экономической безопасности компании не вникая в детали налогового планирования иметь оценочное представления о действительности и на основе этих данных корректировать деятельность персонала ответственного за подобную ситуацию.

Автор так же пришел к выводу, что обеспечение безопасного налогообложения коммерческой организации, неразрывно связано со способностью нивелировать риски и угрозы налогового администрирования не доводя показатели налогового учета до критических значений. Налоговая оптимизация и заложенная в ее основу безопасность налоговых операций, грамотная налоговая политика, в системах управления корпорациями и менее развитыми коммерческими организациями в России должна приниматься за одну из основ, что в результате приведет не к сиюминутному высвобождению прибыли, а выделению экономической выгоды в срезе долгосрочных перспектив. Именно преследуя своей целью сохранить имеющийся потенциал успешной гипотетической компании и преумножить его для дальнейшего процветания, автор исследовал налоговый аспект экономической безопасности предприятия и разработал концепцию налоговой безопасности на примере предприятия на общей системе налогообложения, для недопущения выездных налоговых проверок. Отдачей, от эффективного налогового планирования и оптимизации как отмечалось ранее, от своевременной и грамотно организованной налоговой политики и немало важной ее безопасности станет стабильность компании на рынке и состоятельность ее действующих лиц, ведущих компанию к успеху.

## СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

### Нормативно-правовые акты

1. Налоговый кодекс РФ
2. Уголовный кодекс РФ от 13.06.1996 N 63-ФЗ
3. Постановлении Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12.10.2006 N 53
4. Постановление Конституционного суда российской Федерации от 27.05.2003 N9-П
5. Приказ ФНС РФ от 30.05.2007 N ММ-3-06/333@ Об утверждении концепции системы планирования выездных налоговых проверок.
6. Письмо Минфина России от 22.04.2010 № 03-03-06/1/283
7. Письмо Минфина России от 05.03.2010 № 03-03-06/1/117
8. Письмо Минфина России от 12.11.2009 № 03-03-06/1/744

### Учебники и монографии

9. Волостнов Н.С., Киселева О.В. Теоретические основы налогообложения. Н.Новгород, 2011.
10. Вылкова Е.С. Налоговое планирование: теория и практика. СПб, 2014.
11. Гапоненко В. Ф., Беспалько А.Л., Власков А. С.. Экономическая безопасность предприятия. Подходы и принципы. Москва, 2007.
12. Гончаренко Л.И. Налоговое администрирование. Москва, 2009.
13. Дергачев А.А., Зотиков Н.З., Кураков А.Л. Налоговое планирование и оптимизация налогообложения. Москва, 2010.
14. Долгих И.Н. Налоговое планирование и оценка его эффективности. Томск, 2013.
15. Енц Г. П. Налоговое планирование. Сыктывкар, 2010.
16. Ильичева М.Ю. Налоговое право в вопросах и ответах. Москва, 2013.
17. Колпаков П.А. Концептуальные основы экономической безопасности. Москва, 2007.
18. Лукаш Ю.А. Анализ финансовой устойчивости коммерческой организации и пути её повышения. Москва, 2012.
19. Майбуров И.А., Иванов Ю.Б. Налоговый Менеджмент: продвинутый курс. Москва, 2014 г.
20. Метелев С.Е. Менеджмент экономической безопасности. Омск, 2006.

21. Олейников Е.Л. Основы экономической безопасности (Государство, регион, предприятие, личность). Москва, 1997.
22. Пименов Н.А. Налоговые риски в системе экономической безопасности. Москва, 2015.
23. Половнев К.С. Механизм обеспечения экономической безопасности промышленного предприятия. Екатеринбург, 2002.
24. Пономарев А.И. Актуальные проблемы налогового администрирования. Ростов на Дону, 2011.
25. Путилин Д.А. Опасные налоговые схемы. Москва, 2009.
26. Сенчагов В.К. Экономическая безопасность России. Москва, 2005.
27. Смирнов Е.С. Налоговый анализ финансовых результатов коммерческой организации. Орел, 2013.
28. Судоплатов А.П., Лекарев С.В. Безопасность предпринимательской деятельности. Москва, 2001.
29. Тимофеева И.Ю. Налоговая безопасность государства, бизнеса и общества: концепция и методология. Москва, 2011.
30. Тихонов Д.Н., Липник Л.Г. Налоговое планирование и минимизация налоговых рисков. Москва, 2004.
31. Ярочкин В.И., Бузанова Я.В. Основы безопасности бизнеса и предпринимательства. Москва, 2005.

#### Статьи и Интернет-источники

32. Беспалов М. В. Налоговое планирование и оптимизация налогообложения: основные цели, задачи и принципы осуществления // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. 2013. №№ 23, 24. С.26-32, С.24-28.
33. Бочкарев Р.В. Организация договорной работы на предприятии, как инструмент эффективной налоговой оптимизации // Бизнес в законе. 2010. №3. С.122-125.
34. Гордеева О.В. К вопросу об управлении налоговыми рисками // Законодательство и экономика. 2008. №2. С.42.
35. Зябриков В.В. Налоговое планирование. Материалы по курсу. СПб. 2015. С.7-11.
36. Ильин А.В. Налог на добавленную стоимость: экономическая сущность и механизм определения // Вестник НГУ. 2003. С.48-58.

37. Лавренчук Е. Н. Содержание и форма налогов // Вопросы экономики и права. 2010. № 12. С.124-127.
38. Леушев А.А. Методологические подходы к анализу и управлению налоговыми рисками // Финансы и кредит. 2007. №17. С.39-43.
39. Лисун. С.В. Налоговая безопасность: российский и зарубежный опыт // Налоговое планирование. 2015. №1. С.7-18.
40. Ломовцева А.В., Трофимова Т.В. Инновационная активность и формирование экономической безопасности предприятий // Экономическая безопасность России: проблемы и перспективы: материалы Международной научно-практической конференции. Н.Новгород. 2013. С.399-403.
41. Медведев А. Пределы налогового планирования // Налоги (газета). 2013. № 33. С.6-7.
42. Миронова О.А., Шемякина М.С. Основы и взаимосвязь категорий "экономическая безопасность" и "налоговая безопасность" // Инновационное развитие экономики. 2015. № 4. С.125-131.
43. Ровинский М. А. Пределы допустимого налогового планирования: история и актуальные тенденции // Московский юрист. 2013. № 2. С.34-35.
44. Родионова Т.В., Сафошина Ю.В. Налоговые риски: сущность и виды // В сборнике: Молодежь и кооперация: реальность и будущее Материалы международной студенческой научной конференции. 2011. С.24-32.
45. Рюмин С.М. Налоговое планирование: общие принципы и проблемы // Налоговый вестник. 2005. №2. С.123.
46. Сейдаметова Л.Д., Мустафаева Э.И. Разработка концепции экономической безопасности как фактора стабильного развития бизнеса // Экономические науки. Ученые записки Крымского инженерно-педагогического университета. 2014. № 47. С.63-67.
47. Федосимов Б.А. Оценка налоговой нагрузки предприятий // Аудит и финансовый анализ. 2008. №4. С.1-4.
48. Циркунова Т.А., Мигунова М.И. Налоговые риски: сущность и классификация // Финансы и кредит. 2005. №33. С.48-52.
49. Шестакова Е. В. Подходы к налоговому планированию // Финансовое право. 2013. №8. С.43-48.

50. Концепция системы планирования выездных налоговых проверок.  
URL: [https://www.nalog.ru/rn77/taxation/reference\\_work/conception\\_vnp/](https://www.nalog.ru/rn77/taxation/reference_work/conception_vnp/) (дата обращения 19.12.2016)
51. Информационно справочная система Консультант + URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения 10.11.2016)
52. ИФНС России URL: <http://www.nalog.ru/> (дата обращения 5.04.2016)
53. Министерство финансов URL: <http://info.minfin.ru/> (дата обращения 19.12.2016)
54. Бухгалтерия URL: <http://www.buhgalteria.ru/article/4243> (дата обращения 23.09.2016)
55. Налоговое планирование и оптимизация налогов  
URL: <http://www.pnalog.ru/material/hitrosti-v-umenshenii-pribyli> (дата обращения 13.10.2016)
56. ИФНС Способы ведения финансово-хозяйственной деятельности с высоким налоговым риском (актуализированы с учетом изменения 2015 года)  
URL: [https://www.nalog.ru/rn77/taxation/reference\\_work/conception\\_vnp](https://www.nalog.ru/rn77/taxation/reference_work/conception_vnp) (дата обращения 19.12. 2016)
57. Федеральная служба государственной статистики  
URL; [http://www.gks.ru/wps/wcm/connect/rosstat\\_main/rosstat/ru/statistics/wages/labour\\_costs/#](http://www.gks.ru/wps/wcm/connect/rosstat_main/rosstat/ru/statistics/wages/labour_costs/#) (дата обращения 22.12.16)

